

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Srovnání IAS/IFRS s českými účetními standardy a předpisy v oblasti dlouhodobého
hmotného majetku

Comparison of the IAS/IFRS and Czech Accounting Standards and Regulations in the Area of
Fixed Assets

Student:

Tereza Mekisková

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Veronika Křelinová

Ostrava 2011

Zadání bakalářské práce

Student: **Tereza Mekisková**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: Srovnání IAS/IFRS s českými účetními standardy a předpisy v oblasti
dlouhodobého hmotného majetku
Comparison of the IAS/IFRS and Czech Accounting Standards and
Regulations in the Area of Fixed Assets

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Dlouhodobý majetek dle české legislativy
3. Dlouhodobý majetek dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví
4. Případové studie
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

BARTKOVÁ, H.; PASEKOVÁ, M. *Mezinárodní účetnictví*. 1. vyd. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2006. 170 s. ISBN 80.248-1181-2.

BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.

DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2. vyd. Brno: Computer Press, 2005. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Veronika Křelinová**

Datum zadání: 26.11.2010

Datum odevzdání: 11.05.2011

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Místopřísežně prohlašuji, že jsem svoji bakalářskou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně.“

V Ostravě dne 9. května 2011

Tereza Mekisková

„Ráda bych vyjádřila svou vděčnost a poděkování vedoucí mé bakalářské práce, paní Ing. Veronice Křelinové, za její čas a úsilí, které mi věnovala v souvislosti s vypracováním této práce, a zejména pak za cenné rady a připomínky, týkající se obsahu práce.“

OBSAH

1 Úvod	1
2 Dlouhodobý majetek z pohledu české legislativy	3
2.1 Legislativní rámec upravující dlouhodobý majetek v České republice.....	3
2.2 Základní charakteristika a členění dlouhodobého majetku	5
2.2.1 Dlouhodobý hmotný majetek.....	6
2.2.2 Dlouhodobý nehmotný majetek.....	8
2.2.3 Dlouhodobý finanční majetek.....	8
2.2.4 Dlouhodobý drobný majetek	9
2.3 Účtování o dlouhodobém hmotném majetku dle české legislativy	9
2.3.1 Ocenění	9
2.3.2 Pořízení	13
2.3.3 Technické zhodnocení	16
2.3.4 Odepisování	16
2.3.5 Opravné položky.....	27
2.3.6 Odložená daň	28
2.3.7 Vyřazení.....	28
3 Dlouhodobý hmotný majetek podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví	32
3.1 Mezinárodní harmonizace účetnictví.....	32
3.2 Stručný vývoj IAS/IFRS.....	32
3.3 Koncepční rámec	33
3.4 Vykazování dlouhodobého hmotného majetku z hlediska IAS/IFRS	34
3.4.1 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení.....	35
3.4.2 IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv	40
3.4.3 IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti.....	42
4 Případové studie	46
4.1 Případová studie č. 1 – Škoda Octavia	46
4.2 Případová studie č. 2 – Prodejna s náhradními díly na nákladní automobily.	49
4.3 Případová studie č. 3 – Výrobní zařízení.....	53
5 Závěr	56
Seznam použité literatury	58
Seznam zkratk	

Seznam tabulek, obrázků a schémat

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Jednotlivé přílohy

1 ÚVOD

Každá ekonomika je „živým organismem“, ke kterému každý stát přistupuje podle vlastních potřeb. Sílícím vlivem globalizace jsou však mezinárodní trhy stále více propojovány, spolupráce na nadnárodní úrovni je čím dál tím běžnější a to jak na trhu statků a služeb, tak i na trhu výrobních faktorů. Účetnictví patří mezi základní zdroje informací o finanční situaci podniku, a to nejen pro samotný podnik, ale také pro investory a další subjekty, které s podnikem spolupracují, nebo spolupracovat chtějí. Avšak je téměř nemožné porozumět a porovnávat něco, co má výrazně odlišnou strukturu a řídí se různými právními předpisy a standardy. Proto se již v minulosti začaly objevovat tendence účetnictví náležitým způsobem harmonizovat, aby bylo především pro externí uživatele srozumitelné a mohli si o podniku a jeho hospodaření podle výkazů z účetnictví udělat jasný „obrázek“.

V současnosti existují tři systémy, které se snaží o harmonizaci účetnictví (viz Příloha č. 1). Prvním z nich jsou Mezinárodní účetní standardy a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (dále IAS/IFRS) vydávané Radou pro mezinárodní účetní standardy (dále IASB), které vytvářejí pravidla prakticky pro celý svět. Dále to jsou americké Všeobecně uznávané účetní zásady (známé jako US GAAP) vydávané Radou pro standardy finančního účetnictví (dále FASB), které však přeci jen berou v potaz především potřeby Spojených států amerických (dále USA), resp. amerických firem a investorů. Třetím systémem jsou Direktivy EU, které jsou však platné pouze na území členských států Evropské unie (dále EU), včetně České republiky (dále ČR), ale mimo EU neplatí. Kromě toho je jejich velkým nedostatkem zastaralost, protože byly vydávány v letech 1968 až 1989. Navíc umožňují mnoho variantních řešení, tzn. že se oddalují od harmonizačního procesu. Evropská unie tedy začala stále se zdokonalující a dobře fungující IAS/IFRS zapracovávat do svých předpisů.

Důležitým mezníkem pro účetní jednotky na území ČR se stal rok 2005, ve kterém prošel novelou zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, podle nařízení Evropského parlamentu. Tento novelizovaný právní předpis zavedl povinnost sestavovat finanční výkazy dle IAS/IFRS všem účetním jednotkám, které emitují cenné papíry na území EU. Vzhledem k harmonizačnímu procesu, jehož součástí je také Česká republika, je práce věnována právě této problematice. Srovnání mezi dvěma různými systémy je relativně složité a obsáhlé,

a proto bude práce zaměřena pouze na jednu oblast, a to srovnání české legislativy s IAS/IFRS v rámci dlouhodobého hmotného majetku (dále DHM).

První část práce je věnována právě české právní legislativě a jejímu pohledu na DHM od okamžiku pořízení, až do jeho vyřazení z obchodního majetku. Ve druhé kapitole je pak tato problematika rozebrána z pohledu IAS/IFRS, čemuž předchází obecné informace o IAS/IFRS a jejich vývoji v čase.

Cílem této bakalářské práce není pouze osvojení si předpisů IAS/IFRS, ale také jejich praktická aplikace, včetně srovnání tohoto systému s legislativní úpravou, na kterou jsou zvyklé účetní jednotky podnikající na území ČR. Porovnání je věnována praktická část bakalářské práce, která se nachází ve třetí kapitole, a jež zároveň obsahuje účtování resp. vykazování dlouhodobého hmotného majetku.

2 DLOUHODOBÝ MAJETEK Z POHLEDU ČESKÉ LEGISLATIVY

První kapitola je věnována dlouhodobému majetku (dále DM) z pohledu našich českých předpisů. Tato kapitola je rozdělena do několika subkapitol, které se týkají problematiky DM. Je zde rozebrána jak legislativní úprava, tak charakteristika jednotlivých skupin DM s podrobným účtováním o předmětu práce, tj. o dlouhodobém hmotném majetku.

2.1 Legislativní rámec upravující dlouhodobý majetek v České republice

Mezi právní předpisy, jež upravují problematiku dlouhodobého majetku, patří zejména:

- a) zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění,
- b) vyhláška Ministerstva financí ČR č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví,
- c) české účetní standardy pro podnikatele,
- d) zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění.

A dále pak také:

- e) opatření Ministerstva financí ČR č. 281/89 a č. 759/2001,
- f) zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, v platném znění,
- g) zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, v platném znění.

Ad a) Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění

Tento právní předpis je základním pramenem upravující pravidla účtování. Stanoví, že se dlouhodobý majetek (dále jen DM) eviduje v účetních knihách, přičemž čtvrtá část zákona o účetnictví (dále jen ZoÚ) udává způsoby oceňování veškerého majetku účetních jednotek a další část pak pojednává o inventarizaci, která je pro každý podnik také velmi důležitá.

Ad b) Vyhláška Ministerstva financí ČR č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Základní pramen, který je stěžejní pro problematiku dlouhodobého majetku, je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění. Tento zákon normuje vyhláška č. 500/2002 Sb., která jej také doplňuje. O dlouhodobém majetku pojednávají např. následující pasáže:

- § 7, který vymezuje DM jako takový,
- § 47 udává způsoby ocenění dlouhodobého nehmotného, hmotného a finančního majetku a také vymezuje náklady, které souvisí s jejich pořizováním,
- § 56 obsahuje informace týkající se odepisování.

Ad c) České účetní standardy pro podnikatele

V rámci ČÚS (dále ČÚS) upravuje oblast DM především ČÚS č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a ČÚS č. 014 – Dlouhodobý finanční majetek. Tyto dva standardy udávají základní principy účtování o DM tak, aby bylo možné srovnání účetnictví mezi účetními jednotkami. Dalšími standardy, které se vztahují k DM, jsou např. ČÚS č. 011 – Operace s podnikem a ČÚS č. 019 – Náklady a výnosy.

Ad d) Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

Zákon o daních z příjmů (dále jen ZoDzP) upravuje v rámci dlouhodobého hmotného majetku především odepisování, a to konkrétně v:

- § 26, který charakterizuje odpisovaný majetek,
- § 27 definuje hmotný majetek, který je vyloučen z opisování,
- § 28 specifikuje osobu, která majetek, technické zhodnocení a technickou rekultivaci odpisuje,
- § 29 stanoví výpočet vstupní ceny pro odepisování,
- § 30 vymezuje třídění majetku do jednotlivých odpisových skupin,
- § 30a upravuje mimořádné odpisy,
- § 31 je věnován rovnoměrnému odepisování hmotného majetku,
- § 32 specifikuje zrychlené odepisování hmotného majetku,

- § 33 charakterizuje technické zhodnocení.

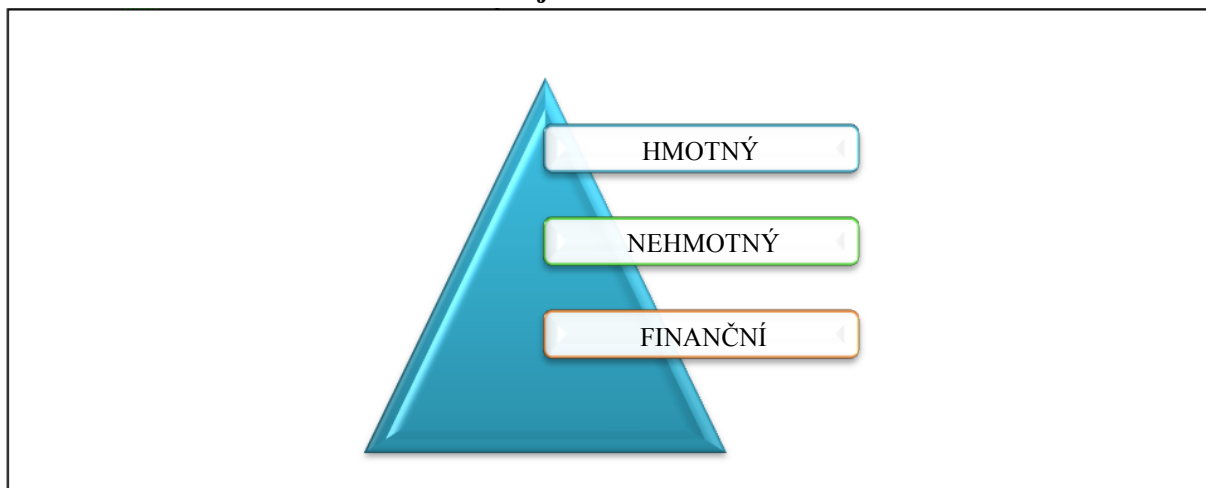
Protože ČR patří mezi členské státy EU, je zřejmé, že žádný předpis vydaný v její působnosti, nesmí být v rozporu s nařízeními EU.

2.2 Základní charakteristika a členění dlouhodobého majetku

Jde o majetek, který je v podniku využíván dlouhodobě a postupně se během užívání opotřebovává. Nejde jen o fyzické, ale také morální opotřebení, které vzniká jako důsledek zastarávání oproti novějšímu majetku téhož druhu. Ten bývá zpravidla modernější, technologicky vyspělejší apod. Opotřebení DM je v účetnictví zaznamenáváno pomocí odpisů (viz kapitola 2.3.4 Odepisování), avšak existuje také DM, který se neodepisuje, protože jeho hodnota roste v čase. Jde např. o umělecká díla a pozemky.

Dlouhodobý majetek lze rozčlenit na hmotný, nehmotný a finanční. Nelze opomenout ani skupinu majetku, která ač naplňuje podmínku dlouhodobosti, nesplňuje současně podmínku o ocenění (viz níže), a tudíž je označována jako dlouhodobý drobný majetek. Jednotlivé složky DM (především hmotného, jež je předmětem této práce), jsou blíže charakterizovány v následujících podkapitolách. Dále je práce soustředěna výhradně na DHM.

Obrázek 2.1 Členění dlouhodobého majetku



Zdroj: Vlastní zpracování.

2.2.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek je, jak již název naznačuje, hmotné podstaty a je určen k dlouhodobému používání, tedy na dobu delší než jeden rok (§ 19, odst. 7, ZoÚ). Další podmínkou pro zařazení majetku do DHM je dosažení limitu pro pořízení, který si účetní jednotka stanoví buď sama ve vnitropodnikové směrnici (s ohledem na ZoDzP), nebo může zvolit hranici ocenění dle ZoDzP (§ 26), kde je stanovena pořizovací cena majetku od 40 000 Kč.

Dle ČÚS č. 013 se DHM člení na¹:

- a) pozemky,
- b) stavby,
- c) samostatné movité věci a soubory movitých věcí,
- d) pěstitelské celky trvalých porostů,
- e) základní stádo a tažná zvířata,
- f) jiný DHM,
- g) nedokončený DHM,
- h) poskytnuté zálohy na DHM,
- i) oceňovací rozdíl k nabytému majetku.

Ad a) Pozemky (031)

Zde účtujeme neodepisovaný DHM, resp. pozemky, bez ohledu na částku, za kterou byly pořízeny, pokud ovšem nejsou zbožím, např. u realitních kanceláří. V takovém případě je pozemek zásobou (vyhláška č. 500/2002 Sb., § 7, odst. 1).

Ad b) Stavby (021)

I tady je dle vyhlášky č. 500/2002 Sb., § 7 odst. 2, účtováno o stavbách bez ohledu na jejich hodnotu a dobu použitelnosti. Patří sem veškeré stavby, budovy, byty a nebytové prostory, vodní a důlní díla, pískovny, hliniště atd., ale také technické zhodnocení, tj. modernizace a rekonstrukce staveb, pokud zvláštní předpis nestanoví jinak.

¹ Za každou složkou majetku, je v závorce uvedeno číslo, které je shodné s tím, které má majetek přiřazen v rámci účtového rozvrhu pro podnikatele (viz Příloha č. 1).

Ad c) Samostatné movité věci a soubory movitých věcí (022)

Pokud chceme o movitém majetku účtovat na tomto účtu, musí být splněna jak podmínka minimální výše ohodnocení, stanovená účetní jednotkou, tak pravděpodobná doba použitelnosti delší než jeden rok. Výjimkou jsou drahé kovy, které do této skupiny patří bez ohledu na výši ocenění. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí, které nesplňují tyto dvě podmínky, se řadí do dlouhodobého drobného majetku, o kterém se účtuje jako o zásobě (vyhláška č. 500/2002 Sb., § 7, odst. 3).

Ad d) Pěstitelské celky trvalých porostů (025)

Tento účet zachycuje účtování o ovocných stromech a keřích, kde se účtuje o pozemcích s výměrou nad 0,25 hektaru v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1000 keřů na 1 hektar, dále o vinicích a chmelnicích bez nosných konstrukcí (vyhláška č. 500/2002 Sb., § 7, odst. 4).

Ad e) Základní stádo a tažná zvířata (026)

Zahrnuje dospělá zvířata a jejich skupiny, které přinášejí ekonomický užitek účetní jednotce a jejichž ocenění překračuje výši ocenění stanovené účetní jednotkou a s dobou použitelnosti delší než jeden rok. Pokud tyto podmínky nejsou splněny, účetní jednotka je vede jako zásoby, tzn., proúčtuje je přes stranu MD účtové skupiny 50 – Spotřebované nákupy (§ 7, odst. 5, vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

Ad f) Jiný DHM (029)

Řadíme sem např. ložiska nevyhrazeného nerostu anebo jejich části nabyté jako jeho součást po 1. lednu 1997. Dále sem patří umělecká díla, sbírky, kulturní památky atd., a to opět bez ohledu na výši ocenění (§ 7, odst. 6, vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

Ad g) Nedokončený DHM (042 – Pořízení DHM)

Tento účet obsahuje pořizovaný DHM do chvíle, kdy je zařazen do užívání, tzn. že se zde sumarizuje konečná pořizovací cena, která zahrnuje nejen cenu pořizovaného majetku, ale

také náklady, které jsou spojené s jeho pořízením. Mezi vedlejší pořizovací náklady patří např. doprava, montáž atd. (§ 7, odst. 8, vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

Ad h) Poskytnuté zálohy na DHM (052)

Na tento účet účtujeme krátkodobé i dlouhodobé finanční zálohy na pořízení DHM, které po účetní jednotce požaduje dodavatel, aby si pojistil úhradu dodaného DHM.

Ad i) Oceňovací rozdíl k nabytému majetku (097)

Jde o kladný, anebo záporný rozdíl, který může vznikat při nákupu anebo vkladu podniku, popř. jeho části, mezi kupní cenou a oceněním jednotlivých složek majetku (vychází z účetnictví prodávajícího). Kladný, tj. aktivní oceňovací rozdíl se odepisuje rovnoměrným odepisováním po dobu 180 měsíců do nákladů. Záporný, resp. pasivní rozdíl se odepisuje taktéž rovnoměrně po dobu 15 let, ale do výnosů (vyhláška č. 500/2002 Sb.).

2.2.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

I u dlouhodobého nehmotného majetku (dále DNM) se předpokládá doba držení delší než jeden rok a překročení hranice pro ocenění stanovené buď účetní jednotkou ve vnitropodnikové směrnici, nebo ZoDzP (§ 32a), kde je uvedená hranice ve výši 60 000 Kč.

Mezi složky DNM dle ČÚS č. 013 patří zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva, goodwill, jiný DNM, nedokončený DNM a poskytnuté zálohy na DNM. Jednotlivé složky jsou pak blíže specifikovány ve vyhlášce č. 500/2002 Sb.

2.2.3 Dlouhodobý finanční majetek

V případě dlouhodobého finančního majetku (dále DFM) může jít vlastně o jakoukoliv formu dlouhodobého, resp. investičního majetku, kde se předpokládá, že bude držen minimálně jeden rok a bude investorovi přinášet ekonomický užitek. Podnik ho tedy nepořizuje za účelem užívání ke své podnikatelské činnosti, ale za účelem jeho zhodnocování, např. v podobě finančních výnosových úroků nebo podílu na zisku atd.

Členění DFM je dáno především ČÚS č. 014 – Dlouhodobý finanční majetek, který jej rozděluje na podíly v ovládaných a řízených osobách², podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem³, realizovatelné cenné papíry a podíly⁴, dluhové cenné papíry držené do splatnosti, půjčky a úvěry – ovládající a řídící osoba, podstatný vliv, ostatní půjčky a ostatní dlouhodobý finanční majetek. Podrobná charakteristika jednotlivých složek je obsažena v § 8 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

2.2.4 Dlouhodobý drobný majetek

Jde o samostatné movité věci, které mají dlouhodobý charakter používání, nicméně nemohou být zařazeny do DHM, příp. DNM, protože výše ocenění nedosahuje hranice stanovené účetní jednotkou, příp. ZoDzP. O drobném majetku je účtováno jako o zásobách, jejich spotřeba je často účtována jako spotřeba materiálu v případě DHM nebo do služeb v případě DNM.

2.3 Účtování o dlouhodobém hmotném majetku dle české legislativy

Následující podkapitoly se věnují výhradně účtování o DHM od jeho oceňování a pořizování, přes odpisování či technické zhodnocení, až po vyřazení z obchodního majetku společnosti. K účtování z pohledu české legislativy je používán účtový rozvrh, který se nachází v Příloze č. 2.

2.3.1 Ocenění

Oceňováním DM se zabývá vyhláška č. 500/2002 Sb., konkrétně § 47 – Způsoby oceňování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a vymezení nákladů, které souvisejí s jeho pořízením. Ve vyhlášce je stanoveno, že dlouhodobý majetek může být oceněn:

- a) pořizovací cenou,
- b) vlastními náklady,

² Ovládající osobou je taková, která má alespoň 40% podíl na hlasovacích právech a má rozhodující vliv na řízení, anebo provozování podniku (Obchodní zákoník, § 66a).

³ Podstatným vlivem je v akciových společnostech, alespoň 20% (ZoÚ, § 22, odst. 2).

⁴ Jsou to cenné papíry držené společníky s podílem do 20% základního kapitálu.

- c) reprodukční pořizovací cenou,
- d) tržní hodnotou,
- e) odhadem anebo posudkem znalce.

Ad a) Pořizovací cena

Pořizovací cenou (dále PC) se rozumí cena majetku, včetně všech nákladů souvisejících s jeho pořízením. Jde především o náklady na:

- a) přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, kam spadají zejména odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, platby za poskytnuté záruky a otevření akreditivu, expertízy, patentové rešerše a předprojektové přípravné práce,
- b) úroky, a to zejména z úvěru, pokud tak účetní jednotka rozhodne,
- c) odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě a poplatky za dočasné nebo trvalé odnětí lesní půdy,
- d) průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce včetně variantních řešení a rozpočtu, zařízení staveniště, odstranění porostu a příslušné terénní úpravy, clo, dopravné, montáž a umělecká díla tvořící součást stavby,
- e) licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování majetku, nikoliv pro budoucí provoz,
- f) vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby, přičemž zůstatkové ceny vyřazených staveb nebo jejich částí a náklady na vyřazení tvoří součást nákladů na novou výstavbu,
- g) náhrady za omezení vlastnických práv, náhrady majetkové újmy vlastníkovu nebo nájemci nemovitosti nebo za omezení v obvyklém užívání, jakož i náhrady za předčasně zmýcený porost v souvislosti s výstavbou,
- h) úhradu podílu na:
 - 1. oprávněných nákladech provozovatele přenosové soustavy nebo příslušného provozovatele distribuční soustavy spojených s připojením a zajištěním požadovaného příkonu,
 - 2. účelně vynaložených nákladech provozovatele distribuční soustavy spojených s připojením a se zajištěním požadované dodávky plynu,

3. účelně vynaložených nákladech dodavatele spojených s připojením a se zajištěním dodávky tepelné energie,
- i) úhrady nákladů za přeložky, překládky a náhradní pozemní komunikaci účetní jednotce, která má vlastnické právo k dotčenému majetku, anebo která hospodáří s majetkem státu nebo s majetkem územních samosprávných celků,
 - j) zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání,⁵
 - k) zabezpečovací, konzervační a udržovací práce při zastavení pořízování majetku a dekonzervační práce v případě dalšího pokračování; pokud je pořízování majetku zastaveno trvale, odepíše se pořízovaný majetek při jeho vyřazení do nákladů.

Součástí ocenění DHM a technického zhodnocení (dále TZ) nejsou zejména:

- a) opravy⁶ a údržba⁷,
- b) náklady nájemce na uvedení najatého majetku do předcházejícího stavu,
- c) kursové rozdíly,
- d) smluvní pokuty a úroky z prodlení, popřípadě jiné sankce ze smluvních vztahů,
- e) nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba,
- f) náklady na zaškolení pracovníků,
- g) náklady na vybavení pořízovaného dlouhodobého majetku zásobami,
- h) náklady na biologickou rekultivaci,
- i) náklady spojené s přípravou a zabezpečením dlouhodobého majetku vzniklé po uvedení pořízovaného dlouhodobého majetku do užívání. [11]

Dále je zde stanoveno (§ 47), že se pořízovací cena DHM za určitých podmínek zvyšuje také o případné technické zhodnocení (viz kapitola 2.3.3 Technické zhodnocení) a snižuje se o poskytnuté dotace na pořízení majetku a o dotaci na úhradu úroků zahrnovaných do ocenění majetku.

⁵ Vzniknou-li při zkouškách použitelné výrobky nebo výkony, jsou výnosy z těchto výrobků nebo výkonů součástí provozních výnosů a náklady na ně (bez odpisů) součástí provozních nákladů. Zkouškami nejsou záběh a osvojení, které jako počáteční vícenásobné zahajované výroby jsou součástí nákladů po uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání.

⁶ Opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení.

⁷ Údržbou se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady.

Ad b) Vlastní náklady

Jsou to takové náklady, které souvisejí přímo s vytvořením DHM vlastní činností účetní jednotky. Tyto náklady zahrnují všechny přímé náklady (např. základní materiál, mzdy dělníků, techniků, spotřeba elektrické energie, přeprava nedokončeného stroje mezi středisky), ale také nepřímé náklady vymezené účetní jednotkou.

Ad c) Reprodukční pořizovací cena

Reprodukční pořizovací cena (dále RPC) se používá v případě, když účetní jednotka získá majetek bezúplatně, např. darem. Jde tedy o cenu, která je pro daný majetek v čase, kdy o něm účtujeme obvyklá. Můžeme tedy říci, že se jedná o cenu, za kterou by byl majetek pořízen ve chvíli, kdy se o něm účtuje (§ 25 ZoÚ). Účetní jednotka zjistí RPC na základě odhadu v porovnání s podobným majetkem.

Těmito způsoby (body a) až c)) oceňujeme majetek ve chvíli, kdy se uskutečňuje účetní operace. Naopak pokud účetní jednotka oceňuje majetek až na konci účetního období, kdy sestavuje účetní závěrku, pak oceňuje DHM podle § 27 ZoÚ, který specifikuje oceňování reálnou hodnotou. Touto hodnotou se od 1. ledna 2010, kdy nabyla účinnosti novela ZoÚ, oceňují např. cenné papíry, deriváty a u vybraných účetních jednotek majetek určený k prodeji apod. Jako reálnou hodnotu lze použít, jak je stanoveno výše, buď tržní hodnotu, nebo ocenění odhadem, anebo posudkem znalce.

Ad d) Tržní hodnota

Tržní hodnota bývá vyhlášena na tuzemské či zahraniční burze nebo jiném regulovaném trhu. Pro ocenění použije účetní jednotka tržní hodnotu vyhlášenou nejbližší k okamžiku ocenění. Na české burze cenných papírů se použije závírací cena pracovního dne, kdy ocenění probíhá, přičemž pokud burza nepracuje v den oceňování DHM, použije se tržní hodnota z předchozího pracovního dne.

Ad e) Odhad anebo posudek znalce

Jedná se o odborný odhad tržní ceny, který je využíván v okamžiku, kdy tržní cena nelze zjistit, anebo nevyjadřuje reálnou hodnotu.

Znalecká činnost se řídí zákonem č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, v platném znění. Znaleckou činnost mohou (dle tohoto zákona) vykonávat pouze znalci zapsaní do seznamu znalců jmenovaní ministrem spravedlnosti a za jejich vypracovaný posudek jim náleží odměna. Znalecký posudek může vypracovat také osoba, která není zapsána v seznamu znalců, pokud má pro tento výkon potřebnou kvalifikaci, schopnosti a zkušenosti.

2.3.2 Pořízení

Dlouhodobý hmotný majetek je pořizován jednak při zahájení podnikání, ale také v průběhu podnikání, kdy je nezbytné nahrazovat zastaralý, opotřebovaný majetek novým (příp. jeho částí), anebo ho modernizovat, inovovat, protože i technické zhodnocení je považováno za způsob pořízení DHM. Existuje několik způsobů pořizování DHM. Mezi nejčastější způsob pořízení patří koupě. Dále je možné si ho vytvořit ve vlastní režii (účetní jednotka si ho tedy vyrobí sama), dostat ho darem, vložit jej do společnosti osobně, popř. jej do společnosti může vložit jiná osoba atd.

Účtování pořizování majetku upravuje především ČÚS č. 013. Tento standard vysvětluje, že pořízení se účtuje na stranu Má Dáti (dále MD) účtu 042 – Pořízení DHM, popř. přímo na účty účtové skupiny 02 – DHM odepisovaný, anebo 03 – DHM neodepisovaný. Na tyto dva majetkové účty se účtuje přímo zpravidla tehdy, jestliže nevznikají vedlejší pořizovací náklady, které je nutné zakalkulovat do pořizovací ceny majetku. Pokud ale tyto náklady s pořízením související vznikají, sumarizují se na účtu 042, odkud se posléze převede majetek v celkové hodnotě na účty účtové skupiny 02 a 03 prostřednictvím protokolu o zařazení DHM do užívání.

Mezi způsoby pořízení DHM se řadí:

- a) dodavatelský způsob,
- b) vlastní činnost,
- c) bezúplatné nabytí (dar),
- d) vklad,
- e) přerážení z osobního užívání do podnikání,
- f) finanční leasing.

Ad a) Dodavatelský způsob

Jde o nejčastější způsob pořízení DHM. V tomto případě se majetek oceňuje pořizovací cenou, která se (včetně veškerých pořizovacích nákladů) před uvedením DHM do užívání, účtuje na stranu MD účtu 042 – Pořízení DHM souvztažně s účtem:

- 321 – Závazky z obchodních vztahů, pokud pořizujeme majetek na fakturu,
- 211 – Pokladna, při hotovostní platbě,
- 221 – Bankovní účty, při bezhotovostní platbě (převodem).

Při nákupu ze třetích zemí (mimo země EU) se do nákladů spojených s pořízením musí zahrnout také clo majetku. Další „zatížení“ vstupní ceny představuje v případě neplátců daně z přidané hodnoty (dále DPH), také DPH, které je účetní jednotce vyměřeno celním úřadem. Až ve chvíli, kdy můžeme s přesností určit konečnou pořizovací cenu, převádíme majetek do užívání na základě protokolu o zařazení DHM do užívání. Účetně se jedná o zaúčtování přírůstku DHM na příslušném účty skupiny 02 a 03 na straně MD a na straně Dal (D) účtu 042 v PC. Ve většině případů požaduje dodavatel finanční zálohu předem (např. při prodeji drahých strojů). Záloha se účtuje na straně MD účtu 052 – Poskytnuté zálohy na DHM, souvztažně s účtem 221 (pokud je hrazena bezhotovostně), nebo s účtem 211 (v případě hotovostní platby). Při úhradě dodavatelské faktury znějící na celkovou hodnotu majetku, hradí pořizovatel už jen rozdíl mezi částkou uvedenou na této faktuře a zaplacenou zálohou (viz Příloha č. 3).

Ad b) Vlastní činnost

Při tomto způsobu pořízení DHM vznikají náklady, které se účtují na příslušné účty 5. účtové třídy (např. 501 – Spotřeba materiálu, 521 – Mzdové náklady apod.). Do těchto nákladů, které souvisejí s pořízením DHM je nutné také započítat opotřebení všech zařízení, které se podílejí na jeho pořízení (a jež je zachyceno na účtu 551 – Odpisy DNHM). Převod vynaložených nákladů se do aktiv, tj. aktivace, přenáší prostřednictvím účtové skupiny 62 – Aktivace (na straně D). Majetek, který je připraven k užívání se přenesení v pořizovací ceně z kalkulačních účtů účtové skupiny 04 na majetkové účty skupiny 02 (viz Příloha č. 3).

Ad c) Bezúplatné nabytí

Jde např. o pořízení majetku darem, tzn., že s tímto způsobem nejsou spojeny žádné další pořizovací náklady. Je tedy zcela obvyklé, že účtujeme přímo na majetkové účty skupiny 02 na straně MD a zároveň na stranu D účtu 413 – Ostatní kapitálové fondy v reprodukční pořizovací ceně (viz Příloha č. 3).

Ad d) Vklad

Vklad je způsob pořízení, kdy společník, popř. akcionář vloží do podniku bezúplatně nějaký majetek. Opět se zde (jako v předchozím případě) účtuje v reprodukční pořizovací ceně, a to na stranu MD účtu 042 – Pořízení DHM a na stranu D účtu 411 – Základní kapitál, který se tímto vkladem zvyšuje. Pokud ještě ZK (příp. jeho změna) není zapsán do obchodního rejstříku (dál OR), účtuje se (namísto účtu 411) na stranu D účtu 419 – Změny základního kapitálu (viz Příloha č. 3).

Ad e) Přeřazení z osobního užívání do podnikání

Tento způsob pořízení DHM mohou využít individuální podnikatelé, kteří jsou zapsaní v OR a vedou podvojný účetnictví. Účtuje se zde v reprodukčních pořizovacích cenách na majetkových účtech účtové skupiny 02 (strana MD), souvztažně na stranu D účtu 491 – Účet individuálního podnikatele (viz Příloha č. 3).

Ad f) Finanční leasing

V tomto případě má pronajímatel dlouhodobě v nájmu předmět leasingové smlouvy, kterým je v případě této bakalářské práce nějaký druh DHM, např. osobní automobil, u kterého je tato forma investování velmi častá. Jde o formu pronájmu, při které veškerá práva (např. odpisy), ale také povinnosti (např. opravy a údržba), které pramení z užívání pronajatého předmětu, přecházejí na nájemce. Během doby trvání leasingové smlouvy hradí nájemce pronajímateli leasingové splátky, a po skončení smlouvy je tento majetek nájemcem odkoupen. Obvykle již pouze za nějakou symbolickou částku, která ovšem nesmí být 0 Kč. Pokud by tomu tak bylo, nešlo by pak o odkoupení, ale pouze o převod a nebyla by tedy

naplněna definice finančního leasingu.⁸ Splátky jsou u nájemce účtovány přímo do nákladů na stranu MD účtu 518 – Ostatní služby souvztažně obvykle s bankovními účty – 221 (viz Příloha č. 4). Finanční leasing má své výhody i nevýhody. Mezi výhody patří např. fakt, že při pořízení majetku není potřeba mít jeho celou pořizovací cenu, jelikož se platí zpravidla pouze první zvýšená splátka (tzv. akontace). Výše jednotlivých splátek finančního leasingu je pak na dohodě mezi nájemcem a pronajímatelem. Nevýhodou ovšem je, že i když je tato forma financování při zřízení daleko rychlejší, než bankovní úvěr, jde však o poměrně drahou variantu financování, a vlastnickým právem navíc disponuje, až do chvíle odkoupení, vlastník, tj. leasingová společnost.

2.3.3 Technické zhodnocení

Technické zhodnocení je definováno § 33 ZoDzP, který říká, že se jedná o výdaje na dokončené nástavby, přístavy a stavební úpravy, rekonstrukce⁹ a modernizace¹⁰ majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40 000 Kč.

Technické zhodnocení se účtuje do chvíle zařazení do užívání na shodné účty jako samotný DHM, tj. na účet 042 na straně MD, tzn., že navyšuje celkovou hodnotu DHM. Po přearazení do užívání (převodem z účtu 042 na konkrétní majetkový účet skupiny 02) se může začít odepisovat (např. na základě protokolu o zařazení do užívání).

2.3.4 Odepisování

Každý dlouhodobý majetek má určitou životnost. V případě DHM by měla být doba použitelnosti delší než jeden rok. U jednotlivých druhů majetku se však ekonomická životnost liší. Budovy a pozemky se obvykle pořizují s úmyslem držet je i desítky let, naopak automobily a i kvalitní počítače se v dnešní době stávají téměř spotřebním zbožím, které se velmi rychle opotřebovává a také zastarává. Dlouhodobý majetek však není spotřebováván jednorázově, jako je tomu u materiálu nebo zásob, ale opotřebovává se postupně v důsledku fyzického, ale i morálního zastarávání, čímž postupně ztrácí svoji hodnotu. Ta se u DHM

⁸ Dlouhodobý finanční leasing trvá nejméně 3 roky a je nevypověditelný. Náklady na servis a údržbu na sebe přejímá nájemce. Po skončení nájemní lhůty uvedené ve smlouvě, tzn. po splacení celého majetku, přechází majetek za úplaty do vlastnictví nájemce.

⁹ Rekonstrukce jsou zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelů nebo technických parametrů.

¹⁰ Jde o rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

odpisovaného (účetová skupina 02) přenáší do nákladů formou odpisů¹¹ nepřímo prostřednictvím opravek, o které se každoročně hodnota majetku snižuje, čímž získáváme tzv. zůstatkovou cenu¹² DHM.

O opravkách DHM účtují účetní jednotky zpravidla v účetové skupině 08:

- a) 081 – Oprávky ke stavbám,
- b) 082 – Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí,
- c) 085 – Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů,
- d) 086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám,
- e) 089 – Oprávky k jinému DHM.

Souvztažně s účty opravek účtují účetní jednotky na straně MD nákladového účtu 551.

Rozlišujeme dva druhů odpisů, a to účetní a daňové.

2.3.4.1 Účetní odpisy

Účetní odpisy definuje § 28 odst. 6 ZoÚ, který stanoví, že účetní jednotka odepisuje majetek dle aktualizovaného odpisového plánu po dobu jeho užívání až do výše jeho ocenění v rámci účetnictví (tedy maximálně do výše jeho PC). Tento druh odpisování je pro účetní jednotku, která vlastní DHM, přehledem o skutečném opotřebení tohoto majetku, tzn., že není dána žádná sazba, nebo koeficient pro odepisování, přičemž doba odpisování DHM je stanovena samotnou účetní jednotkou, a to dle předpokládané doby použitelnosti zařízení.¹³

V případech smlouvy o výpůjčce po dobu zajištění závazků převodem práva nebo v případech, kdy se vlastnické právo k movitým věcem nabývá na základě projevu vůle jiným způsobem než převzetím věci, jakož i v dalších případech stanovených zvláštními nebo prováděcími právními předpisy, o majetku účtují a odpisují jej účetní jednotky, které jej používají. Pozemky a jiný majetek vymezený zvláštními nebo prováděcími právními předpisy se neodpisuje. [13]

¹¹ Odpis je pro účetní jednotku nákladem, do kterého se postupně převádí hodnota DM. Jedná se o trvalé snížení hodnoty majetku, které vzniká v důsledku morálního a fyzického opotřebení majetku.

¹² Zjistíme ji tak, že od pořizovací ceny DHM odečteme souhrn odpisů za celou dobu používání, tj. oprávky.

¹³ Doba pro odepisování DHM nesmí být ani z pohledu účetních odpisů kratší než jeden rok, z důvodu zohlednění dlouhodobé životnosti majetku. Sazby, resp. koeficient může být vyšší i nižší. Vždy však musí účetní jednotka dbát na to, že pro zjištění základu daně z příjmů si může uplatnit pouze účetní odpisy, a to do výše daňových odpisů.

Účetní jednotka účtuje vždy pouze o účetních odpisech, nikoliv o daňových, jelikož ty informují pouze o jejich daňově uznatelné výši (viz níže). Přestože nás účetní odpisy informují o skutečném opotřebení DHM, nevstupují tedy do základu daně a ovlivňují tedy pouze účetní výsledek hospodaření. O účetních odpisech DHM se účtuje dle ČÚS č. 013, který říká, že odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru a účtují se na účtech 551 – Odpisy DNHM souvztažně s účty účtové skupiny 08 – Oprávky DHM, jak již bylo řečeno výše (viz Příloha č. 5). Jakmile je DHM účetně odepsán, tzn., že zůstatková cena je rovna nule, může být tento majetek vyřazen z evidence účetní jednotky.

Existuje mnoho metod účetního odepisování, pro které se účetní jednotka může rozhodnout, a patří mezi ně:

- a) rovnoměrné (lineární) odpisy,
- b) zrychlené (degresivní) odpisy,
- c) výkonové odpisy,
- d) komponentní způsob odepisování,
- e) zbytková hodnota.

Ad a) Rovnoměrné (lineární) odpisy

Jde o nejjednodušší formu odepisování, kdy odpis za účetní období stanovíme jako podíl vstupní ceny a doby životnosti majetku, přičemž se odpisy počítají zpravidla s přesností na měsíce. Odpisování má lineární průběh, tzn. že odpisy jsou po celou dobu odepisování konstantní.

$$\text{odpis} = \frac{VC}{n}$$

(2.1)

Kde: VC – vstupní cena,
n – počet let odepisování (doba použitelnosti).

Ad b) Zrychlené (degresivní) odpisy

V rámci zrychlených účetních odpisů může účetní jednotka zvolit buď metodu DDB nebo metodu SYD, které jsou blíže charakterizovány níže. Zrychlené odpisy se používají

hlavně u majetku s delší životností a nemají lineární průběh. Odpisy jsou pro každý rok stanoveny v jiné výši, a to dle vzorců jednotlivých metod, které jsou uvedeny níže.

Metoda DDB (Double-Declining-Balance Method) vychází z konstantního procenta pro odepisování (tzv. %DDB) a klesajícího základu pro odepisování. V posledním roce odepisování (užívání) je nutno odepsat zůstatkovou cenu, která vznikne v důsledku předchozího konstantního odepisování.

Před samotným výpočtem odpisu je nutno stanovit %DDB, které se vypočte pomocí vztahu:

$$\%DDB = \frac{100\%}{n} \times 2 \quad (2.2)$$

Kde: n – počet let odepisování.

Samotný odpis se pak stanoví jako součin zůstatkové ceny a procenta pro odepisování.

$$odpis = ZC \times \%DDB \quad (2.3)$$

Kde: ZC – zůstatková cena DHM.

Ze vzorců lze odvodit, že v případě zrychleného odepisování pomocí metody DDB, se při konstantní odpisové sazbě, která je rovna %DDB, odpisy postupně snižují.

Metoda SYD (Sum-of-the-Years'-Digits Method). Na rozdíl od metody DDB vychází metoda SYD z konstantní odpisové základny a snižujícího se procenta pro odepisování. Pro stanovení samotného odpisu je nutno stanovit součet let odepisování, který je možno vypočítat pomocí aritmetické posloupnosti:

$$\sum n_i = \frac{n}{2} \times (1 + n) \quad (2.4)$$

Kde: n – počet let odepisování.

Samotný odpis se pak vypočte pomocí vztahu:

$$odpis = VC \times \frac{n}{\sum n_i} \times 2$$

(2.5)

Kde: VC – vstupní cena,
n – počet let, po které bude ještě majetek odepisován,
 $\sum n_i$ – součet let odepisování.

Stejně jako u metody DDB, tak i u metody SYD se výše odpisů postupně snižuje, tzn. že v prvním roce odepisování je účetní odpis nejvyšší.

Ad c) Výkonové odpisy

Jejich využití je vhodné ve chvíli, kdy je opotřebení DHM přímo závislé na jeho využívání, resp. na množství vyrobené produkce.

Aby bylo možné určit odpis za účetní období, je nutné nejdříve stanovit jednotkový odpis, který se vypočítá dle vzorce, který je uveden níže. Poté je již možno stanovit odpis pro dané účetní období.

$$jednotkový\ odpis = \frac{VC}{N_{KV}}$$

(2.6)

Kde: N_{KV} – výrobní kapacita,
VC – vstupní cena.

$$odpis = jednotkový\ odpis \times Q$$

(2.7)

Kde: Q – výkon daného účetního období.

V roce 2008 došlo k významné novelizaci ZoÚ, která zakotvila nové způsoby odepisování, komponentní způsob odepisování a zbytkovou hodnotu, kterým jsou věnovány následující dva body.

Ad d) Komponentní způsob odepisování

Novelizací vyhlášky č. 500/2002 Sb. (§ 56) došlo dne 1. ledna 2010 k významné změně v účetním odepisování dlouhodobého hmotného majetku a touto je možnost použití metody komponentního odepisování a to nejen u nového majetku, ale i u staršího majetku, který byl uveden do užívání již před 1. lednem 2010.

Komponentní způsob odepisování umožňuje samostatné odepisování komponent, tj. významných částí majetku, které mají zpravidla velkou hodnotu v porovnání se samotným majetkem a liší se také dobou použitelnosti, v porovnání s celým majetkem, jehož jsou součástí, včetně jeho komponent.

Odpisy se spočítají dle účetní metody, kterou si stanoví účetní jednotka při pořízení majetku, resp. jeho zařazení do užívání. Ta se během doby užívání nesmí změnit. Odpisy významných komponent se pak vedou ve zvlášť a sumarizují se s odpisy DHM v opravkách.

Ad e) Zbytková hodnota

V souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. (§ 56, odst. 3) lze od 1. ledna 2009 využít při odepisování princip tzv. zbytkové hodnoty.

Zbytkovou hodnotu by měl mít majetek v okamžiku jeho úplného odepsání¹⁴. Ta by se měla by se aktualizovat s ohledem na pravidelně prováděnou inventarizaci majetku. Její princip lze použít také na DM již zařazený do užívání (výše ocenění se za předchozí období nemění).

Její princip lze použít i na majetek již zařazený do užívání od 1. ledna 2009, s tím že se nezmění výše opravek, tj. opotřebení (amortizace) majetku. Odpis vypočteme pomocí následujícího vzorce:

¹⁴ Podle ČÚS se v praxi odepisuje do nulové zůstatkové ceny. Zbytkovou hodnotu využívají především IAS/IFRS, podle kterých se odepisuje do předem stanovené zůstatkové ceny, tj. zbytková hodnota, za kterou bude majetek obvykle prodán (nebo i jinak vyřazen) po odečtení nákladů souvisejících s vyřazením. Např. autobusový dopravce odepisuje autobus, ale dopředu ví, že jen v budoucnu bude chtít podat, stejně tak tomu může být u jakéhokoliv dalšího DHM.

$$\text{odpis} = \frac{VC - ZH}{n}$$

(2.8)

Kde: VC – vstupní cena,
ZH – zbytková hodnota,
n – počet let odepisování.

2.3.4.2 Daňové odpisy

Daňové odpisy jsou pro účetní jednotku daňově uznatelným nákladem a jejich legislativní rámec tvoří ZoDzP, podle kterého ovšem účetní jednotka není povinna daňové odpisy uplatňovat v daňovém přiznání (§ 26, odst. 8). Zákon o daních z příjmů dokonce umožňuje odepisování přerušit a posléze pokračovat v linii odepisování beze změny, pokud poplatník daně z příjmů neuplatní paušální výdaje upravené § 7, odst. 7 ZoDzP, které mohou být pro účetní jednotku výhodné v případě, že má nízké výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Jak již samotný název napovídá, jedná se o odpisy, které slouží výhradně pro daňové účely, a proto o nich není účtováno (účtuje se pouze o účetních odpisech) a tyto odpisy se zaznamenávají pouze na inventárních kartách každého jednotlivého DHM.

Pro účely daňových odpisů je v první řadě nutné přesně specifikovat DHM, kterým se rozumí (§ 26):

- samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok,
- budovy, domy a byty nebo nebytové prostory vymezené jako jednotky zvláštním předpisem,
- stavby,¹⁵
- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky,
- dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč,
- jiný majetek jako např. technické rekultivace.

¹⁵ Výjimku tvoří provozní důlní díla, drobné stavby na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výška 5 m, a oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou.

Odepisovat dle ZoDzP (§ 27) nelze:

- bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, pokud náklady na jeho pořízení nepřevýší 40 000 Kč,
- pěstitelský celek trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky, který nedosáhl plodonosného stáří,
- hydromeliorace do dvou let po jejím dokončení,
- umělecké dílo, které je hmotným majetkem a není součástí stavby a budovy, předměty muzejní a galerijní hodnoty, popř. jejich soubory v muzeích a památkových objektech, stálé výstavní soubory a knihovní fondy knihoven jednotné soustavy, popřípadě jiné fondy,
- movitou kulturní památku a soubory movitých kulturních památek,
- hmotný majetek převzatý povinně bezúplatně podle zvláštních právních předpisů,
- inventarizační přebytky hmotného majetku zjištěné podle zvláštního právního předpisu, pokud nebyly při zjištění zaúčtovány ve prospěch výnosů,
- hmotný movitý majetek nabytý věřitelem v důsledku zajištění závazku převodem práva, a to po dobu zajištění tohoto závazku,¹⁶
- hmotný majetek, jehož bezúplatné nabytí bylo předmětem daně darovací a bylo v době nabytí od daně darovací osvobozeno,
- najatý hmotný majetek včetně hmotného majetku, který je předmětem smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku nebo obdobné smlouvy uzavřené v zahraničí, pokud odpisy nebo položky obdobného charakteru uplatňuje jiná osoba než vlastník,
- technické zhodnocení provedené nájemcem na osobním automobilu kategorie M1 najatém podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí¹⁷, sanitního a pohřebního automobilu, a dále výdaje související s jeho pořízením

¹⁶ Za předpokladu, že jej po tuto dobu bude odpisovat původní vlastník, uzavře-li s věřitelem smlouvu o výpůjčce.

¹⁷ Výjimku tvoří automobil, který je využíván provozovatelem silniční motorové dopravy nebo provozovatelem taxislužby na základě vydané koncese.

vynaložené nájemcem, pokud celkové nájemné je rovno nebo vyšší než 1 500 000 Kč.¹⁸

Pokud účetní jednotka pořízený DHM zařadí do příslušné odpisové skupiny dle přílohy č. 1 k ZoDzP, nesmí být tato skupina účetní jednotkou změněna. Pomocí zařazení do příslušné odpisové skupiny, zjistí dobu pro odepisování, která se u jednotlivých skupin liší, a to následujícím způsobem:

Tabulka 2.1 Odpisové skupiny

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

Zdroj: [14].

Zákon o daních z příjmů rozlišuje několik způsobů pro odepisování majetku. Opět zde záleží na účetní jednotce, který ze způsobů si vybere, avšak je však nutné, aby zvolený způsob během odepisování neměnila, tzn., že během celé doby životnosti DHM, je použita jedna neměnná forma daňových odpisů.

V rámci daňových odpisů je možno zvolit jednu z následujících variant:

- a) rovnoměrné (lineární) odpisy,
- b) zrychlené (degresivní) odpisy,
- c) mimořádné odpisy.

Neméně důležitou skutečností, stejně jako v případě účetních odpisů, je fakt, že i daňové odpisy se zaokrouhlují vždy na celé koruny směrem nahoru.

¹⁸ V případě, kdy je celkové nájemné nižší než 900 000 Kč, avšak v úhrnu s TZ provedeným nájemcem a s výdaji vynaloženými nájemcem převýší 900 000 Kč, je z odpisování vyloučen rozdíl, o který součet nájemného, TZ a výdajů vynaložených nájemcem převyšuje 900 000 Kč.

Ad a) Rovnoměrné (lineární) odpisy

Rovnoměrné odepisování upravuje § 31 ZoDzP, který jednotlivým odpisovým skupinám přiřazuje roční odpisové sazby, které se liší podle toho, v jakém roce, příp. z jaké hodnoty, je DHM odepisován (viz Příloha č. 6). Odpisy se, za dané zdaňovací období, počítají po celou dobu ze vstupní ceny majetku (popř. vstupní ceny zvýšené o TZ) podle vzorce:

$$odpis = \frac{VC \times ROS}{100}$$

(2.9)

Kde: ROS – roční odpisová sazba,
VC – vstupní cena.

Pokud se rovnoměrné odpisy za dané zdaňovací období počítají ze zvýšené VC, použije se vzorec:

$$odpis = \frac{ZVC \times ZROS}{100}$$

(2.10)

Kde: ZROS – roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu,
ZVC – zvýšená vstupní cena.

Ad b) Zrychlené (degresivní) odpisy

Zrychlené odepisování je náročnější než rovnoměrné, jelikož se odpis každý rok mění v závislosti na zůstatkové ceně DHM (dále ZC), která je rozdílem vstupní ceny a oprávek. Zrychlené odepisování je upraveno § 32 ZoDzP, který obsahuje tabulku s koeficienty pro zrychlené odepisování, jež se liší v závislosti na tom, v jakém období, resp. z jaké hodnoty je DHM odepisován (viz Příloha č. 7).

Pro první rok se odpis vypočítá pomocí vzorce:

$$odpis = \frac{VC}{k}$$

(2.11)

Kde: k – přiřazený koeficient pro zrychlené odepisování,
VC – zvýšená vstupní cena.

Pro další roky odepisování se použije vzorec:

$$\text{odpis} = \frac{2 \times ZC}{k - n}$$

(2.12)

Kde: k – koeficient odepisování po další roky,
 n – počet let, po které byl majetek odepsán,
 ZC – zůstatková cena.

Z výše uvedených vzorců je patrné, že účetní jednotka v prvním roce odepíše částku nejvyšší, přičemž hodnota odepisování se v následujících letech snižuje.

Rozhodnutí o způsobu výpočtu daňových odpisů má vždy vliv na výši základu daně pro stanovení daně z příjmů. Zrychlené odpisy jsou jedním ze způsobů daňové optimalizace, kdy je pro účetní jednotku výhodné, aby majetek co nejdříve daňově odepsala, resp. si snížila základ daně o hodnotu daňově uznatelných odpisů (viz Obrázek č. 2.2).

Ad c) Mimořádné odpisy

Mimořádné odepisování upravuje ZoDzP, § 30a, který říká, že tímto způsobem je možné odepisovat majetek, který je zařazen do 1. nebo 2. odpisové skupiny a byl pořízen v časovém intervalu od 1. ledna 2009 do 30. června 2010. Poplatníkovi, který je prvním vlastníkem DHM, je umožněno rovnoměrně, bez přerušení, odepsat 100% pořizovací ceny majetku během 1 – 2 let.

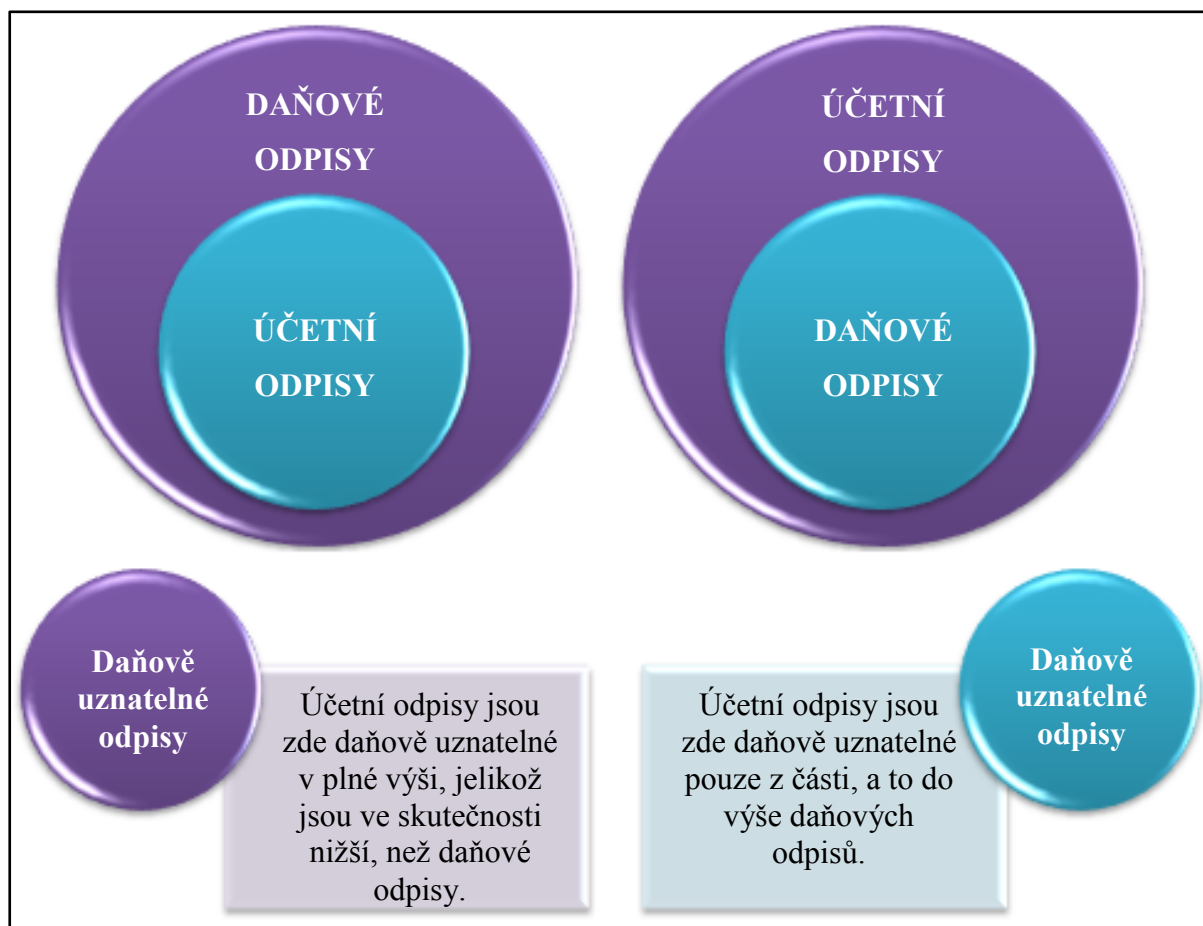
Majetek zařazený do 1. odpisové skupiny se odepíše během 12 měsíců, kdy měsíční odpis se vypočítá jako $\frac{1}{12}$ ze VC. Majetek zařazený do 2. odpisové skupiny se odepisuje 2 roky. Během prvních 12 měsíců se odepíše rovnoměrně 60% ze VC majetku a v bezprostředně následujících 12 měsících se odepíše zbývajících 40% VC.

V účetnictví může nastat situace, kdy jsou účetní odpisy vyšší než daňové, potom si účetní jednotka dává do daňově uznatelných nákladů (DUN) pouze rozdíl mezi nimi a to do výše daňových odpisů. Naopak pokud jsou účetní odpisy nižší, než daňové, potom si účetní jednotka dá do daňově uznatelných nákladů účetní odpisy v plné výši.

Často se však stává, že účetní jednotka volí daňové a účetní odpisy na stejné úrovni, což je pro ni beze sporu jednodušší, avšak účetní odepisování potom ztrácí svůj význam (tj. zaznamenávání skutečného opotřebení DHM), protože daňové odpisy jsou často vyšší

a také nejsou přizpůsobeny na konkrétní podnik, nýbrž pro všechny účetní jednotky stejně. Proto obzvlášť ve velkých firmách volí účetní jednotka rozdílnou výši účetních odpisů.

Obrázek 2.2 Daňová uznatelnost odpisů



Zdroj: Vlastní zdroj.

2.3.5 Opravné položky

Opravné položky účetní jednotka tvoří, pokud k rozvahovému dni vznikne rozdíl mezi tržní hodnotou majetku a jeho hodnotou, resp. zůstatkovou cenou zachycenou v účetnictví.¹⁹ Tento rozdíl zjistí účetní jednotka na základě inventarizace majetku. Opravná položka je v podstatě dočasná korekce pořizovací ceny majetku. Jde tedy o dočasné snížení hodnoty majetku nepřímým způsobem (na rozdíl od oprávek, které vyjadřují trvalé snížení hodnoty majetku).

¹⁹ Nutno podotknout, že o opravných položkách se účtuje v případě, kdy je účetní zůstatková hodnota zjištěná inventarizací majetku vyšší, než tržní hodnota. Majetek nelze přecenit na vyšší hodnotu.

Opravné položky se při jejich tvorbě účtují na stranu MD nákladového účtu 559 – Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti, souvztažně s účty účtové skupiny 09 – Opravné položky k DM v závislosti na tom, o jakou formu majetku se jedná. Rozpuštění opravné položky se naopak provede odúčtováním z účtu 559 (strana D) a účtů účtové skupiny 09 (strana MD).

2.3.6 Odložená daň

Význam odložené daně spočívá v přiřazení nákladů na daň z příjmů ve správné výši, za správné období, bez ohledu na ZoDzP, tzn., že jde o účetní operaci. Přechodné rozdíly mezi daňově uznatelnými a neuznatelnými náklady vznikají v důsledku odlišného účetního a daňového pohledu. Tak vzniká rozdíl mezi účetním a daňovým výsledkem hospodaření, přičemž je vždy nutno řídit se ZoDzP, ze kterého se počítá samotná daň. Mezi typické dočasné rozdíly patří zejména rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou DM.

Při stanovení odložené daně může dojít ke dvěma případům. Jedná se za prvé o odložený daňový závazek, kdy si vytváříme jakousi „účetní rezervu“ na budoucí zvýšení základu daně. Odložený daňový závazek se účtuje na účet 481 – Odložený daňový závazek a pohledávka (strana D), souvztažně se stranou MD účtové skupiny 59 – Daně z příjmů a převodové účty a rezerva na daň z příjmů. Ve druhém případě se účtuje o odložené daňové pohledávce, která vznikne v případě, kdy je účetní hodnota majetku nižší než jeho daňová hodnota. Tento rozdíl má za následek to, že v budoucnu vzniknou částky, které budou snižovat základ daně z příjmů. Tento rozdíl se zaúčtuje opačně jako odložený daňový závazek. Při účtování je potřeba brát v potaz, že se rozlišuje odložená daň za běžnou a mimořádnou činnost.

2.3.7 Vyřazení

Přestože existuje několik způsobů vyřazení DHM, vždy platí podmínka, že majetek je vyřazován v historických cenách, tj. v ocenění vedeném v účetnictví. Při vyřazování majetku je nutné brát v potaz, zda jde o majetek zcela odepsaný (až do výše pořizovací ceny), anebo zda má ještě nějakou zůstatkovou cenu, která se musí jednorázově odepsat pomocí nákladového účtu 5. účtové třídy, který odpovídá způsobu vyřazení. Proučtováním zůstatkové ceny dorovnáваме výši oprávek příslušného majetku, a teprve poté je možno majetek vyřadit z evidence účetní jednotky (viz Příloha č. 8).

Mezi způsoby vyřazení (jehož účtování je upraveno v ČÚS č. 013) patří:

- a) prodej,
- b) likvidace v důsledku fyzického opotřebení,
- c) likvidace v důsledku manka či škody,
- d) bezúplatný převod (dar),
- e) vklad do jiné obchodní společnosti či družstva,
- f) přearazení z podnikání do osobního užívání.

Při vyřazení DHM se ve většině případů, pokud není majetek zcela odepsán, účtuje ve dvou krocích, a to odpisem zůstatkové ceny majetku a poté účetním vyřazením z evidence účetní jednotky.

Ad a) Prodej

V případě prodeje se zůstatková cena účtuje na účet 541 – Zůstatková cena prodaného DHNM na straně MD, souvztažně s účtem opravek v závislosti na typu majetku, a to pomocí některého z účtů účtové skupiny 08. Následná tržba z prodeje DHM se účtuje na straně MD účtu 311 – Pohledávky z obchodních vztahů, v případě platby přes fakturu, popř. na účet 221 v případě bezhotovostního platebního styku, anebo na účet 211, pokud prodáváme majetek za hotové, souvztažně s účtem 641 – Tržby z prodeje DNHM na straně D.

Ad b) Likvidace v důsledku fyzického opotřebení

K likvidaci dochází v případě, kdy je majetek fyzicky opotřebován a náklady na jeho opravu by významně převýšili jeho skutečnou hodnotu. Zůstatková cena se zaúčtuje na stranu D²⁰ účtu opravek skupiny 08 souvztažně s jednorázovým odpisem v důsledku fyzické likvidace na účtu 551 Majetek se pak vyřadí v pořizovací ceně pomocí účtů skupiny 08 a na straně MD se souvztažným zápisem na účet účtové skupiny 02 na straně D.

²⁰ Druhou variantou je účtovat oprávkky na straně MD, ale v minusové částce tak, aby byl zachován bilanční přístup.

Ad c) Likvidace v důsledku manka či škody

Tento způsob vyřazení se účtuje stejně jako předchozí likvidace v důsledku fyzického opotřebení, ale jako nákladový účet se použije buď účet 549 – Manka a škody (např. manko ve skladu, pokladně apod.), anebo účet 582 – Škody, na kterém se účtují mimořádné škody způsobené např. v důsledku živelné pohromy, požáru atp. V takovém případě náleží zpravidla účetní jednotce náhrada od pojišťovny (vznikne pohledávka za pojišťovnu, která se účtuje jako 378 – Jiné pohledávky na straně MD a zároveň jako výnos na 648 – Ostatní provozní výnosy).

Ad d) Bezúplatný převod majetku (dar)

Při bezúplatném převodu se naproti účtům účtové skupiny 08 položí nákladový účet 543 – Dary a to v ZC, vč. DPH, které se vztahuje na bezplatné plnění (DPH navyšuje náklady dárce), přičemž samotné vyřazení proběhne opět přes účty účtové skupiny 08 na straně D, se souvztažným zápisem na účtech účtové skupiny 02 v pořizovací ceně DHM.

Ad e) Vklad do jiné obchodní společnosti či družstva

Vklad se zúčtuje v ZC DHM na straně MD účtu 367 – Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva souvztažně s opravkami na příslušný účet opravek účtové skupiny 08. Poté se majetek vyřadí v pořizovací ceně jako v předchozích případech.

Tímto způsobem vkladatel získá podíl na společnosti a zároveň se zvyšuje základní kapitál takové společnosti, což vyžaduje zápis o změně výše základního kapitálu do obchodního rejstříku.

Ad f) Přerazení z podnikání do osobního užívání

Zúčtování ZC DHM převedeného k osobnímu užívání proběhne přes účet 491 na straně MD spolu s opravkami na straně D. Vyřazení DHM se poté opět účtuje v pořizovací ceně vynulováním opravek (účtová skupina 08), souvztažně s majetkovým účtem účtové skupiny 02 – DHM odpisovaného.

Standard č. 013 také upravuje vyřazení DHM neodpisovaného, kdy se účtuje vyřazení tohoto majetku na shodné účty jako v předchozích 6 bodech, ale tentokrát přímo na stranu D účtové skupiny 03 – DHM neodepisovaný.

Schéma účtování vyřazení DHM je zobrazeno v Příloze č. 8.

3 DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK PODLE MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

Následující kapitola bakalářské práce je zaměřena na hmotný majetek z pohledu IAS/IFRS a obsahuje několik podkapitol, které se věnují mezinárodní harmonizaci účetnictví, vývoji IAS/IFRS a jejich koncepčnímu rámci. Nejrozsáhlejší část této kapitoly je pak věnována vykazování dle IAS/IFRS.

3.1 Mezinárodní harmonizace účetnictví

Smyslem harmonizace účetnictví je sladit, zkoordinovat a odstranit rozdíly mezi jednotlivými způsoby regulace účetnictví na národní úrovni a zároveň povýšit jednotlivé účetní závěrky na úroveň nadnárodní tak, aby byla srozumitelná pro subjekty v podstatě na celém světě. K tomuto účelu existují dva systémy na celosvětové úrovni a jedním z nich jsou právě Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IAS/IFRS), které jsou používány především v Evropských zemích, ve státech jižní Afriky, v Asii, nebo i v jižní Americe.

3.2 Stručný vývoj IAS/IFRS

Roku 1973 byl založen Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (dále IASC). Jde o nezávislou soukromou organizaci, která vznikla na základě dohody profesních účetních institucí z celého světa.²¹ Od r. 1983 se členy Výboru IASC staly všechny profesní organizace sdružené v Mezinárodní federaci účetních (dále IFAC). Standardy vydávané IASC jsou označovány zkratkou IAS. V roce 1995 byl vytvořen Poradní sbor, který tvořili účetní a odborníci z praxe, jejichž úkolem bylo komentovat strategii IASC, připravovat roční zprávu o jeho činnosti, shánět zdroje financování, zapojovat odbornou veřejnost atp. O dva roky později vznikl Stálý interpretační výbor (dále SIC), který posuzoval sporné účetní problémy a vytvářel k nim interpretace v souladu se standardy a Koncepčním rámcem. Na konci r. 1999 vznikla Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF), která se stala novou podobou IASC. Tento název se více přibližoval způsobu uspořádání a financování organizace prostřednictvím příspěvků soukromých podniků a institucí, centrální rozvojovou bankou atd.

²¹ Kanady, Francie, Německo, Japonsko, Mexiko, Nizozemí, Velká Británie, Irsko, USA.

V současné době řídí nadaci 19 správců z různých zemí světa, kteří mimo jiné jmenují členy „nové“ Rady pro mezinárodní účetní standardy (dále jen IASB), která vznikla v dubnu 2001, a sledují její práci. Rada IASB je odpovědná za tvorbu platných účetních standardů, které jsou již označovány jako Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). Tyto standardy upravují jak sestavování, tak i prezentaci finančních výkazů účetní závěrky. Standardy vytvořené před zahájením činnosti IASB jsou i přes úpravy stále označovány jako IAS. Protože v současné době je platných 8 standardů IFRS a 30 standardů IAS (viz Příloha č. 9), jsou standardy v globále označovány jako IAS/IFRS. Změny se dotkly také Poradního sboru (dále SAC), který umožňuje odborné veřejnosti připomínkovat a podávat návrhy Radě IASB. Dosavadní výbor SIC byl nahrazen Výborem pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC), který byl jmenován správcem nadace IASCF v březnu 2002. [3]

Pro Českou republiku, a EU vůbec, se stal mezníkem leden 2005, kdy vstoupila v platnost novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, která vychází z nařízení Evropského parlamentu č. 1606/2002. S nabytím platnosti této novely musely účetní jednotky, resp. obchodní společnosti konsolidované a kótované na burzách cenných papírů začít účtovat a sestavovat účetní závěrku dle IAS/IFRS.

3.3 Koncepční rámec

Na rozdíl od české legislativy obsahuje IAS/IFRS tzv. koncepční rámec, který obsahuje základní principy pro tvorbu standardů, vedení účetnictví, sestavování a předkládání účetní závěrky. Zároveň definuje základní pojmy, které se v účetnictví používají, což např. v české legislativě úplně chybí, protože ani v ZoÚ, který je základní právní normou upravující účetnictví, není nikde uvedeno, co přesně jsou aktiva, pasiva a další důležité položky (viz Obrázek č. 3.1).

Koncepční rámec IAS/IFRS vymezuje:

- a) cíl účetní závěrky,
- b) uživatele účetní závěrky,
- c) základní předpoklady zpracování účetní závěrky,
- d) kvalitativní charakteristiku účetní závěrky,
- e) obsah a způsob rozpoznání a oceňování základních prvků účetní závěrky
- f) pojetí kapitálu a jeho uchování. [1]

Obrázek 3.1 Základní prvky účetního výkaznictví

AKTIVA

Jsou ekonomickým zdrojem, jež využívá, kontroluje a řídí podnik, aniž by musel být v jeho vlastnictví. Existence aktiva je výsledkem minulých transakcí a očekává se od něj, že přinese podniku budoucí ekonomický prospěch.

ZÁVAZKY

Jsou současnou povinností, která vznikla v důsledku minulých transakcí, a očekává se, že zpříčiní odtok zdrojů jako ekonomického prospěchu podniku, tj. úbytek aktiv.

VLASTNÍ KAPITÁL

Je zbytkovým podílem na aktivech podniku po odečtení všech závazků, někdy se označuje termínem čistá aktiva.

VÝNOSY

Zvyšují ekonomický prospěch během účetního období formou zvýšení hodnoty aktiv anebo snížením závazků, což má za následek zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem než vkladem vlastníků do vlastního kapitálu

NÁKLADY

Jsou prvkem, který na rozdíl od výnosů snižuje ekonomický prospěch během účetního období. Náklady se projevují úbytkem aktiv nebo zvýšením závazků, což má za následek snížení vlastního kapitálu jiným způsobem než rozdělením vlastního kapitálu vlastníkům.

Zdroj: [1].

3.4 Vykazování dlouhodobého hmotného majetku z hlediska IAS/IFRS

Následující kapitola je věnována třem hlavním standardům, které se týkají problematiky DHM. Těmito jsou IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti a IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv.

3.4.1 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

Kapitola je věnovaná pozemkům, budovám a zařízením z pohledu IAS/IFRS. Je rozčleněna do několika kapitol, které pojednávají o historii standardu IAS 16, jeho definici, o oceňování položek zahrnovaných do IAS 16, jejich odpisování a konečně vyřazení. V poslední subkapitole jsou vyzdvíženy hlavní rozdíly mezi položkami zařazenými v IAS 16 a DHM z pohledu české legislativy.

Historie standardu

Historie standardu IAS 16 spadá až do roku 1980, kdy byl podán návrh na jeho vytvoření. O dva roky později, tj. roku 1982 byl definitivně schválen a 1. ledna nabyl účinnosti. Posléze byl několikrát novelizován a to v letech 1993 (novela nabyla účinnosti až po dvou letech, r. 1995), a r. 1998 (s datem účinnosti 1. července 1999). K poslední velké změně došlo naposledy v květnu r. 2008. [22]

Klasifikace

Definice říká, že pozemky, budovy a zařízení jsou hmotná aktiva, která podnik drží z důvodu jejich využívání ve výrobě nebo při poskytování zboží, služeb, za účelem pronájmu jiným osobám, anebo k administrativním účelům. Zároveň se od aktiv zařazených do IAS 16 očekává, že budou užívána během více než jednoho účetního období. Ekonomická životnost dle předpisů IAS/IFRS představuje období, během kterého má aktivum přinášet ekonomický užitek pro jednoho nebo více uživatelů, nebo očekávaný počet výrobků či podobných jednotek, které jsou z daného aktiva získatelné, tzn., že se může podstatně lišit od skutečné životnosti majetku. [16]

Standard se zabývá nejen uznáním těchto aktiv v rozvaze, ale také jejich oceněním, odpisováním, technickým zhodnocením i vyřazováním. IAS/IFRS si kladou za cíl harmonizaci účetnictví, tedy srovnatelnost účetních výkazů, a proto se IAS 16 zabývá také požadavky na zveřejňování účetní závěrky a těchto aktiv v ní obsažených.

Aby tedy byl pozemek, budova nebo zařízení po pořízení uznán jako položka spadající do IAS 16, musí tento majetek naplňovat definici aktiv (viz Obrázek 3.1 Základní prvky účetního výkaznictví), dále musí být zřejmý a v podstatě jistý ekonomický prospěch z něj

plynoucí a také musí být toto aktivum spolehlivě ocenitelné. IAS 16 se naopak nevztahuje na aktiva klasifikovaná jako dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti v souladu s IFRS 5, dále na aktiva spadající pod IFRS 6 – Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů, a také nesmí být součástí biologických aktiv souvisejících se zemědělskou činností (tyto spadají pod IAS 41 - Zemědělství). [16]

Oceňování

Datem ocenění se rozumí okamžik stanovení reálné hodnoty poskytnutých kapitálových nástrojů dle IFRS 2 – Úhrady vázané na akcie. V případě transakce s jiným subjektem, dodavatelem, je tímto okamžikem myšlena chvíle, kdy majetek obdržíme. [8]

IAS 16 nestanovuje žádnou minimální vstupní cenu pro zařazení majetku jako dlouhodobého aktiva. Toto je plně v kompetenci účetní jednotky, která ji může stanovit ve své interní směrnici dle vlastních požadavků a potřeb. Ovšem IAS/IFRS upozorňují na potřebnost účtovat zvlášť o významných komponentách majetku s různou životností. Jako příklad lze uvést letadlo a jeho motory, které mají velmi vysokou hodnotu, ovšem daleko kratší životnost, než letadlo samotné. Je tedy pravděpodobné, že se dříve opotřebí a bude je nutné vyměnit, aniž by se prodalo letadlo samotné. Tento požadavek úzce souvisí především s odpisováním.

Pozemky, budovy a stavby se zpravidla oceňují pořizovací cenou, která je rovna peněžní částce, popř. zaplaceným peněžním ekvivalentům. Součástí pořizovacích nákladů dle IAS 16 jsou:

1. nákupní cena položky, včetně dovozních cel a daní, které nelze refundovat, po odečtení obchodních slev a rabatů,
2. veškeré přímo přiřaditelné náklady:
 - a) mzdové a osobní náklady, které souvisejí s vybudováním nebo pořízení položky,
 - b) náklady na přípravu místa,
 - c) náklady na dopravu a manipulaci,
 - d) náklady na instalaci a montáž,
 - e) náklady na testování správné funkčnosti, a to po odečtení čistého výtěžku z prodeje položek vyrobených daným aktivem a uvedení do vhodného stavu,
 - f) platby specializovaným odborníkům,

3. náklady na odstranění aktiva a uvedení místa do původního stavu.

Součástí pořizovací ceny aktiva naopak nejsou náklady na otevření nového závodu, náklady na zavedení nového produktu či služby, včetně nákladů na reklamu a propagaci, náklady na zaškolení pracovníků, náklady na správu a ostatní všeobecné režijní náklady. [8]

IAS 16 se zabývá také technickým zhodnocením a opravami položek aktiv, které spadají do daného standardu. Uvádí, že budoucí náklady, které se mají stát součástí ocenění aktiv, se musejí bezpodmínečně vrátit podniku v podobě zvýšení ekonomického užitku aktiva. Příkladem takového zhodnocení může být např. revitalizace výrobní haly, tzn., že se budova zateplí, vymění se okna za plastová, popř. se opraví i střecha. Jakékoliv z těchto oprav budovu nejen zhodnotí, ale také přinesou podniku ekonomický užitek např. v podobě úspory za otop. U výrobních strojů jde ku příkladu o výměnu součástky zařízení, která má za následek zlepšení kvality výroby, popř. umožní nové modernější postupy, které nebudou vyžadovat obsluhu pracovníků, čímž se sice pracovník stane při obsluze nadbytečný, ale podnik ušetří při výplatě jeho mzdy. Standard poté umožňuje dva typy přecenění, a to:

1. základní řešení, které využívá historické pořizovací ceny po odečtení opravek a opravných položek,
2. alternativní řešení, jímž je přeceňování model, kdy od reálné hodnoty odečítáme oprávkou a ztrátu ze snížení hodnoty. [22]

Odepisování

Odpisem rozumíme systematickou alokaci odepisované částky aktiva po celou dobu jeho použitelnosti, přičemž nejde jen o fyzické, ale také morální opotřebení. Pomocí odpisů se koriguje ocenění majetku v návaznosti na jeho používání a také na Výkaz o finanční situaci podniku (známý také jako Rozvaha), díky čemuž je lépe vyjádřena také finanční pozice společnosti. [8]

Mezi nejběžnější způsoby odpisování patří:

1. **Lineární (rovnoměrné) odpisy.** Jde o nejsnazší metodu odpisování, kdy odpisy stanovíme jako podíl vstupní ceny a doby životnosti majetku.

Opisy se počítají za celé zdaňovací období podle vzorce:

$$odpis = \frac{VC}{n} \quad (3.1)$$

Kde: VC – vstupní cena,
n – počet odpisovaných let.

2. Degresivní (zrychlené) odpisy. V této metodě je možno použít dvě techniky výpočtu:

- a) **Metodu DDB (Double-Declining-Balance Method)**, která vychází z konstantního procenta odepisování, tzv. % DDB a klesajícího základu odepisování. V posledním roce se tedy odpis nepočítá a výše odpisu je rovna výši zůstatkové ceny majetku.

$$odpis = ZH \times \%DDB \quad (3.2)$$

Kde: ZH – zůstatková hodnota²².

$$\%DDB = \frac{100\%}{n} \times 2 \quad (3.3)$$

Kde: n – počet let odepisování.

- b) **Metoda SYD (Sum-of-the-Years'-Digits Method)**. U této metody se naopak snižuje procento odepisování a odpisový základ zůstává konstantní.

$$odpis = VC \times \frac{n}{\sum n_i} \times 2 \quad (3.4)$$

Kde: VC – vstupní cena,
n – počet let, po které bude ještě majetek odepisován,
 $\sum n_i$ – součet let odepisování.

²² Je jí myšlena částka, kterou by podnik získal při vyřazení aktiva po odečtení nákladů s vyřazením souvisejícími.

Součet let odepisování spočítáme buď metodou pouhého sečtení číslic let odepisování²³, nebo pomocí Gaussova vzorce pro výpočet aritmetické posloupnosti:

$$\sum n_i = \frac{n}{2} \times (1 + n)$$

(3.5)

Kde: n – počet odepisovaných let.

3. **Výkonové odpisy**, které se používají ve chvíli, kdy je opotřebení přímo úměrné využívání majetku. Odvozují se tedy od množství výkonů, které představuje jakousi využitelnost.
4. **Komponentní způsob odepisování**. IAS/IFRS odepisuje vždy významné komponenty odděleně (viz kapitola 2.3.4.1 Účetní odpisy).

Odpisy se zaokrouhlují vždy na celé koruny nahoru. Odpisovou základnou jsou myšleny náklady na pořízení aktiva nebo jiná částka zastupující tyto pořizovací náklady v účetní závěrce bez zbytkové hodnoty. Zásadou pro odepisování je, že metoda, pro kterou se podnik rozhodne, má odrážet způsob využití majetku účetní jednotkou.

Vyřazení majetku

Ve chvíli, kdy je aktivum vyloučeno z užívání a nepřináší a ani se v budoucnu neočekává, že by přineslo ekonomický užitek (např. prodejem), odúčtuje se z rozvahy.

Rozdíly v pojetí majetku dle IAS 16 a české legislativy

Již z definice IAS 16 je patrné, že z pohledu české legislativy zahrnuje problematiku dlouhodobého hmotného majetku pouze částečně. V podstatě zahrnuje pouze tři účty účtové třídy 0 – DM (021 – Stavby, 022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí a účet 031 – Pozemky). IAS/IFRS účtují významné komponenty vždy zvlášť. Česká legislativa, konkrétně zákon o účetnictví udává komponentní způsob jako možný, nikoliv povinný.

²³ Například pro 5 let by to byl součet číslic $1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$.

Zásadní rozdíly mezi českými předpisy a IAS/IFRS vychází z toho, že české účtování o DHM je silně ovlivněno daňovými předpisy, a to především ZoDzP.

Při oceňování DM je česká legislativa daleko podrobnější než IAS 16 a existují i určité rozdíly v zahrnutí některých položek do pořizovací ceny majetku (např. česká legislativa nemyslí na náklady na odstranění aktiva a uvedení místa do původního stavu). Dále česká legislativa neupravuje přeceňování majetku v průběhu jeho životnosti a upravuje pouze technické zhodnocení a postupné opotřebovávání pomocí opravek. Model přecenění, tedy není českou legislativou ani upraven, ani dovolen.

Doba použitelnosti minimálně jeden rok dle české legislativy v podstatě odráží jeho ekonomickou životnost jako takovou. U IAS/IFRS se mluví o životnosti v daném podniku, tzn., že tato může být daleko kratší, než je skutečná životnost majetku.

Odpisování majetku se liší především povinností komponentního odepisování dle IAS/IFRS oproti naší legislativě. Rozdílná je taky odepisovaná částka, kdy dle IAS 16 odepisujeme cenu sniženou o odhadovanou zbytkovou hodnotu majetku, která se musí pravidelně prověřovat, zatímco česká legislativa toto nevyžaduje. Volba odpisové metody by měla podle IAS odrážet spotřebu v podniku a začíná se odepisovat ve chvíli, kdy je majetek na svém místě, připraven k provozu. Dle českých předpisů se naopak začíná odepisovat až ve chvíli, kdy se majetek zavede do užívání, tedy až začne fakticky „pracovat“ a odpisy odráží opotřebení majetku, a to jak fyzické tak morální.

Majetek se dle IAS/IFRS vyřadí již ve chvíli, kdy se od něj neočekává, že přinese ekonomický prospěch podniku. V případě české úpravy se začíná dlouhodobý majetek vyřadí až ve chvíli, kdy dojde k jeho prodeji, likvidaci, darování apod.

3.4.2 IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv

Kapitola se zaměřuje na IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv. V první subkapitole je charakterizován stručný historický vývoj standardu, následuje klasifikace standardu, stanovení zpětně ziskatelné částky aktiva a poslední subkapitola je věnována rozdílům mezi IAS 36 a českou legislativou.

Historie standardu

Návrh na vytvoření standardu IAS 36 padl v květnu 1997, o rok později, tedy r. 1998 byl tento standard vytvořen a v této podobě nabyl účinnosti k 1. červenci 1999. V letech 2004 a 2009 byl revidován. [22]

Klasifikace

Cílem standardu IAS 36 je stanovení účetních postupů, které může účetní jednotka použít k zabezpečení vedení aktiv v částce, která nesmí být k rozvahovému dni vyšší, než je jejich zpětně ziskatelná hodnota prostřednictvím dalšího užívání, popř. prodejem aktiva. Takovéto aktivum se nazývá aktivum se sníženou hodnotou. Rozdíl mezi pořizovací cenou a sníženou hodnotou aktiva kvalifikujeme jako ztrátu ze snížení hodnoty aktiv. [17]

Ke snížení hodnoty dlouhodobých aktiv může dojít např. v důsledku fyzického poškození nebo opotřebení, nebo vlivem poklesu jeho tržní hodnoty.

Stanovení zpětně ziskatelné částky aktiva

Obvykle se zpětně ziskatelná částka aktiva zjišťuje pomocí reálné hodnoty snížené o náklady na prodej jednotlivých aktiv podniku. Ne vždy je ale možné spolehlivě určit hodnotu aktiva při takovém prodeji. Proto se, pro stanovení zpětně ziskatelné částky aktiva, užívá jeho hodnota z užívání, která ale nesmí reálnou hodnotu významně převyšovat, tzn., že aktivum nesmí být přehnaně nadhodnoceno. Pokud aktivum, u kterého stanovujeme zpětně ziskatelnou částku, samo o sobě nevytváří peněžní příjmy, může být tato hodnota stanovena také odhadem reálné ceny snížené o náklady na prodej nebo hodnoty užívání.

Reálná hodnota aktiva se stanovuje nejvěrohodněji na základě závazné prodejní smlouvy, pokud taková smlouva existuje. Od ceny uvedené na smlouvě se odečítají také náklady související s vyřazením, popř. prodejem aktiva. Další variantou zjištění reálné hodnoty je vyjít z ceny aktivního trhu pro daný typ majetku. Pokud nejsou aktuální nabídkové ceny dostupné, může být pro odhad reálné hodnoty snížené o náklady na prodej použita cena nejposlednější transakce, pokud nedošlo mezi datem transakce a datem, ke kterému je odhad uskutečněn, k podstatné změně v ekonomických okolnostech. [17]

Při výpočtu hodnoty z užívání aktiva musí být dle IAS 36 zobrazeny následující prvky:

1. odhad budoucích peněžních toků, které účetní jednotka očekává, že z aktiva získá,
2. očekávání možných odchylek v částce nebo časovém průběhu těchto budoucích peněžních toků,
3. časová hodnota peněz, vyjádřená současnou tržní bezrizikovou úrokovou sazbou,
4. cena za nejistotu plynoucí z aktiva, a
5. další faktory, jako je nelikvidita, které by účastníci trhu vyjádřili při oceňování budoucích peněžních toků, které účetní jednotka očekává, že z aktiva získá.

Pro stanovení hodnoty z užívání se vychází ze současného stavu majetku a budoucích peněžních toků souvisejících s budoucím užíváním, popř. prodejem aktiva a také z inflace. Peněžní toky související s aktivem se počítají za běžných podmínek, nikoliv při zhodnocování, restrukturalizaci, dalším financováním. Nezahrnují ani daň ze zisku. Odhadem čistých peněžních toků, které mají být přijaty z prodeje aktiva na konci jeho doby použitelnosti, je tedy dle IAS 36 částka, kterou účetní jednotka očekává, že získá prodejem aktiva při transakci za obvyklých podmínek mezi informovanými a ochotnými stranami, po odečtení odhadovaných nákladů na prodej.

Rozdíly mezi IAS 36 a českou legislativou

Česká legislativa nemá předpis podobný standardu IAS 36. Ke snižování hodnoty aktiv jsou používány opravné položky, které se vykazují v rozvaze a účtují pomocí účtové skupiny 09 – Opravné položky k DM (viz kapitola 2.3.5 Opravné položky).

3.4.3 IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti

Kapitola o dlouhodobých aktivech držených k prodeji a ukončované činnosti v podstatě kopíruje členění předchozí kapitoly. První část je věnována historii standardu a v další je tento standard blíže klasifikován. Dále nechybí ani způsoby oceňování, odpisování, a ani rozdíly v porovnání s českou legislativou.

Historie standardu

IASB začala projednávat tento standard roku 2003. Datem účinnosti IFRS 5 se poté stal rok 2005 a novelizace proběhla v letech 2009 a 2010. [24]

Klasifikace

Tento standard specifikuje účtování o aktivech, ale také závazcích, které jsou určeny k prodeji, kterým podnik získá větší užitek, než kdyby takový majetek dlouhodobě vlastnil a sám užíval. Dále stanovuje postupy pro zveřejňování ukončovaných činností. Aktivum patřící do této skupiny je přichystáno k okamžitému prodeji a musí existovat velká pravděpodobnost, že k prodeji opravdu dojde. Aktivum dle IFRS 5 musí splňovat tyto podmínky:

1. odpovědné vedení se zavázalo k plánu na prodej těchto aktiv, popř. skupiny aktiv anebo závazků,
2. bylo zahájeno hledání kupce a aktivní kroky k realizaci samotného prodeje,
3. aktiva musí být nabízena k prodeji za přiměřenou cenu, která by měla odpovídat jeho reálné hodnotě,
4. očekává se, že prodej splní podmínky pro uznání do jednoho roku od data klasifikace (existují výjimky, kdy je zpoždění tolerováno, např. pokud je způsobeno objektivními okolnostmi, které podnik neměl šanci ovlivnit),
5. není pravděpodobné ohrožení prodeje. [1]

Dlouhodobým aktivem dle IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti rozumíme dále aktiva, která nesplňují definici krátkodobého aktiva. Pro zařazení do krátkodobých aktiv stačí, aby dané aktivum splnilo jedno z následujících kritérií:

1. jeho realizace je očekávána, nebo je aktivum určeno k prodeji anebo spotřebě v průběhu běžného provozního cyklu účetní jednotky,
2. je primárně drženo k obchodování,
3. jeho realizace je očekávána během 12 měsíců po rozvahovém datu, anebo
4. je penězi nebo peněžním ekvivalentem, pokud není omezena jeho směna nebo použití na úhradu závazku, po dobu alespoň 12 měsíců po rozvahovém datu. [8]

Mezi dlouhodobá aktiva patří především:

1. nehmotná aktiva,
2. pozemky, budovy a zařízení,
3. investice do nemovitostí,
4. finanční leasingy,
5. finanční aktiva, pokud do jejich vypořádání zbývá více než jedno účetní období.

Ukončovaná činnost je část podniku, která:

1. představuje oddělený a významný druh oborových či územních částí činností podniku,
2. je součástí jediného koordinovaného plánu vyřazení odděleného a významného druhu oborových či územních částí podniku, anebo
3. je dceřiným podnikem podřízeným výhradně účelu prodeje. [1]

Aktiva patřící do standardu IFRS 5 se samozřejmě vykazují odděleně od ostatních aktiv, a to buď v rozvaze, nebo v příloze.

Oceňování

Účetní jednotka ocení dlouhodobé aktivum držené k prodeji buď účetní nebo reálnou hodnotou, po odečtení prodejních nákladů a to v částce, která je nižší. Pokud ale podnik počítá s pozdějším prodejem za dobu delší než jeden rok, jsou tyto náklady oceňovány současnou hodnotou a rozdíl se uznává jako finanční náklad.

Odepisování

Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti se neodepisují.

Rozdíl mezi IFRS 5 a českou legislativou

Česká legislativa nemá standard, který by odpovídal skutečnostem upravených IFRS 5. Dlouhodobá aktiva držená k prodeji se vykazují spolu s ostatními dlouhodobými aktivy, tzn. v účtové třídě 0 – DM, který se oceňuje dle platné vyhlášky č. 500/2002 Sb., § 47 – Způsoby oceňování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku.

Takovýto majetek je, na rozdíl od majetku zařazeného v IFRS 5, samozřejmě také odepisován.

4 PŘÍPADOVÉ STUDIE

Poslední kapitola práce je zaměřena na praktickou aplikaci účetních postupů z hlediska české legislativy v porovnání s IAS/IFRS v různých firmách tak, aby byla na konkrétních případech aplikována teorie z předchozích kapitol.

4.1 Případová studie č. 1 – Škoda Octavia

Podnikatel Jan Novák, neplátce DPH, si ke svému podnikání pořídil dne 14. října 2009 osobní automobil značky Škoda Octavia v Olomouci u společnosti AUTO Hlaváček, a. s. na fakturu. Na pořízení automobilu měl dostatek peněžních prostředků, proto jej uhradil v částce 608 200 Kč vč. DPH ze svého podnikatelského účtu. Byla splněna podmínka zařazení do DHM z pohledu vstupní ceny, kterou si podnikatel ve vnitropodnikových směrnicih stanovil dle ZoDzP na 40 000 Kč. Zároveň byla splněna podmínka doby použitelnosti minimálně 1 rok. Po 3 letech se podnikatel rozhodl automobil prodat.

Obrázek 4.1 Škoda Octavia



Zdroj: [19].

Pořízení DHM koupí z pohledu české legislativy

Automobil byl dle Přílohy č. 1 ZoDzP zařazen dne 15. října 2009 ve výši pořizovací ceny, tj. 608 200 Kč do 2. odpisové skupiny, ve které se majetek odpisuje po dobu 5 let. Podnikatel se rozhodl, na základě výsledků hospodaření z předchozích let, uplatnit zrychlené odpisování (viz Tabulka č. 4.1), přičemž daňové odpisy jsou rovny účetním.

Tabulka 4.1 Výpočet zrychlených odpisů DHM Škoda Octavia

Zrychlené (degresivní) odpisy			
Rok	Koeficient	Roční odpis	Zůstatková cena
2009	5	121 640 Kč	486 600 Kč
2010	6	194 640 Kč	291 960 Kč
2011	6	145 980 Kč	145 980 Kč
2012	6	97 320 Kč	48 660 Kč
2013	6	48 660 Kč	0 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pozn.: Odpisy jsou počítány dle vztahu (2.11) a (2.12) a koeficienty platné za rok 2009.

Tabulka 4.2 Karta DHM Škoda Octavia

KARTA MAJETKU č. DHM001			
Název:	Škoda Octavia	Pořizovací cena:	608 200 Kč
Popis:	osobní vůz, SZP 3M8 1234	Typ odpisování:	Zrychlený
Druh majetku:	DHM	Odpisová skupina:	2
Datum pořízení:	14. 10. 2009		
Datum zařazení do evidence DHM:	15. 10. 2009		
Datum zahájení odpisování:	15. 10. 2009		
Rok	Koeficient	Roční odpis	Zůstatková cena
2009	5	121 640 Kč	486 600 Kč
2010	6	194 640 Kč	291 960 Kč
2011	6	145 980 Kč	145 980 Kč
Celkem:	-	462 260 Kč	145 980 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tabulka 4.3 Účetní případy k případové studii č. 1 dle české legislativy

Č.	Účetní případ	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1.	Přijetí faktury na pořízení automobilu	608 200 Kč	042	321
2.	Zařazení automobilu do užívání	608 200 Kč	022	042
3.	Úhrada dodavatelské faktury z bankovního účtu	608 200 Kč	321	221
4.	Roční zrychlený odpis za rok 2009	121 640 Kč	551	082
5.	Roční zrychlený odpis za rok 2010	194 640 Kč	551	082
6.	Roční zrychlený odpis za rok 2011	145 980 Kč	551	082
7.	Zúčtování zůstatkové ceny v důsledku prodeje	145 980 Kč	541	082
8.	Vyřazení Škody Octavia v pořizovací ceně	608 200 Kč	082	022
9.	Vystavení faktury za prodaný automobil	354 000 Kč	311	641
10.	Úhrada faktury za prodaný automobil	354 000 Kč	221	311

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pozn.: Grafické znázornění viz Příloha č. 10.

Pořízení DHM koupí z pohledu IAS/IFRS

Z hlediska IAS/IFRS se osobní automobil Škoda Octavia zařadí do aktiv, protože jde prokazatelně o zdroj ovládaný podnikem, který je důsledkem minulých transakcí a zároveň se od něj očekává, že přinese podniku užitek. Splňuje také podmínku spolehlivé ocenitelnosti, která je v případě pořízení nového automobilu na základě faktury nezpochybnitelná, a jde o částku 608 200 Kč. Zároveň se předpokládá, že tento automobil bude užíván déle než jedno účetní období, a to alespoň 5 let. Z těchto důvodů může být majetek zařazen do IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. Podnikatel Jan Novák se rozhodl automobil odpisovat zrychleně. U tohoto automobilu není nutné odepisovat komponenty zvlášť, protože

v tomto případě tu žádné takové, které by naplňovaly definici významných částí, které mají významně odlišnou dobu životnosti, nejsou.

Tabulka 4.4 Výpočet odpisů DHM Škoda Octavia

Zrychlené (degresivní) odpisy vypočtené metodou DDB

Rok	Roční odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2009	243 280 Kč	243 280 Kč	364 920 Kč
2010	145 968 Kč	389 248 Kč	218 952 Kč
2011	87 581 Kč	476 829 Kč	131 371 Kč
2012	52 549 Kč	529 378 Kč	78 822 Kč
2013	78 822 Kč	608 200 Kč	0 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pozn.: Odpisy jsou počítány dle vztahu (3.2). %DDB = 40 a bylo vypočteno dle vztahu (3.3).

Tabulka 4.5 Účetní případy k případové studii č. 1 dle IAS/IFRS

Č.	Účetní případ	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1.	Přijetí faktury na pořízení automobilu	608 200 Kč	DA	ZÁV
2.	Úhrada dodavatelské faktury z bankovního účtu	608 200 Kč	ZÁV	BÚ
3.	Roční zrychlený odpis za rok 2009	243 180 Kč	ODP	OPR
4.	Roční zrychlený odpis za rok 2010	145 968 Kč	ODP	OPR
5.	Roční zrychlený odpis za rok 2011	87 581 Kč	ODP	OPR
6.	Přecenění reálnou hodnotou	180 000 Kč	DA	PP
7.	Zúčtování zůstatkové ceny v důsledku prodeje	311 471 Kč	NPR	OPR
8.	Vyřazení Škody Octavia	788 200 Kč	OPR	DA
9.	Vystavení faktury za prodaný automobil	500 000 Kč	POHL	TPR
10.	Úhrada faktury za prodaný automobil	500 000 Kč	BÚ	POHL

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pozn.: Grafické znázornění viz Příloha č. 11.

Shrnutí případové studie č. 1

Z případové studie je na první pohled patrné rozdílné účtování, resp. vykazování. Česká legislativa využívá účtování na konkrétních účtech, zpravidla dle opatření č. 281/89 a č. 759/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele, IAS/IFRS podobné opatření neuvádí, účtuje čistě dle uvážení účtové jednotky, tzn. bez číslování.

Odpisování se liší především faktem, že česká legislativa, resp. ZoDzP udává obecně závazné koeficienty pro daňové odpisování, tzn., že daňový systém odpisování významně ovlivní. Kdežto IAS/IFRS se řídí pouze účetními potřebami, kdy odpisování musí odrážet skutečné opotřebení obchodního majetku společnosti. Výpočty v tabulkách 4.1 a 4.3 poukazují na to, že dle IAS/IFRS jsou v prvních letech odpisy daleko vyšší, než na základě výpočtů dle ZoDzP, které jsou platné v ČR. Vzhledem k prodeji byl ve třetím roce majetek

dle IAS/IFRS nutně přeceněn, a to reálnou hodnotou. V české legislativě podobné přecenění neexistuje. V případě, že by automobil podnikatel Jan Novák neprodal, byla by v posledním roce odpisování (2013) dle IAS/IFRS odepsána celá zůstatková cena majetku.

4.2 Případová studie č. 2 – Prodejna s náhradními díly na nákladní automobily

Společnost ALFA, s. r. o., plátce DPH, se zabývá nákupem a prodejem nákladních automobilů a náhradních dílů. Vzhledem ke kladně se vyvíjející finanční situaci společnosti, se jednatele společnosti ALFA, s. r. o. rozhodli investovat do nákupu prodejny, namísto dosavadního pronájmu obchodních prostor. K tomuto účelu si zřídili hypoteční úvěr u Českomoravské hypoteční banky, a. s. ve výši 5 000 000 Kč. Ke smlouvě o poskytnutí hypotečního úvěru uzavřeného dne 11. listopadu 2006 byla zřízena také zástavní smlouva k nemovitosti, a to k zajištění splacení jistiny úvěru (bude splácena měsíčně ve výši 20 900 Kč po dobu 20 let) a příslušenství, které tvoří poplatek za zřízení hypotečního úvěru. Měsíční poplatky za vedení hypotečního úvěru činí 350 Kč a roční placené úroky jsou ve výši 4,6% ze zůstatkové ceny úvěru.

Obrázek 4.2 Reklamní fotografie



Zdroj: [20].

Majetek byl pořízen dne 18. prosince 2006 a byl ihned převeden do užívání. Pořizovací cena prodejny je 2 529 580 Kč bez DPH. Součástí pořizovací ceny je také poplatek za zřízení hypotečního úvěru ve výši 7 580 Kč.

Na začátku roku 2007 byl stavební firmou dostavěn sklad k prodejně v pořizovací ceně 3 490 970 Kč bez DPH, který byl částečně hrazen z hypotečního úvěru a částečně z vlastních prostředků společnosti ALFA, s. r. o.

Účtování o prodejně z pohledu české legislativy

Společnost ALFA, s. r. o. zařadila prodejnu s náhradními díly na nákladní automobily dle Přílohy č. 1 ZoDzP do 5. odpisové skupiny. Budova tedy bude odpisována po dobu 30 let. Společnost se rozhodla odpisovat rovnoměrně (viz Tabulka č. 4.6), vzhledem ke skutečnosti, že forma odpisování nelze již po zavedení jedné formy měnit a ALFA, s. r. o. nedokáže

s přesností odhadnout výši nákladů v budoucích 30 letech. Daňové odpisy jsou pro ni tedy minimální daňově uznatelný náklad v konstantní výši. Účetní a daňové odpisy jsou si rovny.

Tabulka 4.6 Výpočet odpisů prodejny pro prvních deset let odepisování dle ZoDzP

Rovnoměrné (lineární) odpisy				
Rok	Technické zhodnocení	Sazby	Roční odpis	Zůstatková cena
2006		1,4	35 415 Kč	2 494 165 Kč
2007	3 490 970 Kč	3,4	204 699 Kč	5 815 851 Kč
2008		3,4	204 699 Kč	5 611 152 Kč
2009		3,4	204 699 Kč	5 406 453 Kč
2010		3,4	204 699 Kč	5 201 754 Kč
2011		3,4	204 699 Kč	4 997 055 Kč
2012		3,4	204 699 Kč	4 792 356 Kč
2013		3,4	204 699 Kč	4 587 657 Kč
2014		3,4	204 699 Kč	4 382 958 Kč
2015		3,4	204 699 Kč	4 178 259 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pozn.: Odpisy jsou počítány dle vztahu (2.9) a sazby platné za rok 2006. Tabulka s výpočtem odpisů pro celých 30 let odepisování se nachází v Příloze č. 12.

Tabulka 4.7 Karta DHM prodejna náhradních dílů na nákladní automobily

KARTA MAJETKU č. DHM002				
Název:	Prodejna	Pořizovací cena:	2 529 580 Kč	
Popis:	Prodejna náhradních dílů	Typ odpisování:	Rovnoměrný	
Druh majetku:	DHM	Odpisová skupina:	5	
Datum pořízení:	18. 12. 2006	Technické zhodnocení:	3 490 970 Kč	
Datum zařazení do evidence DHM:	18. 12. 2006		v roce 2007	
Datum zahájení odpisování:	18. 12. 2006			
Rok	Technické zhodnocení	Sazba	Roční odpis	Zůstatková cena
2006		1,4	35 415 Kč	2 494 165 Kč
2007	3 490 970 Kč	3,4	204 699 Kč	5 815 851 Kč
2008		3,4	204 699 Kč	5 611 152 Kč
2009		3,4	204 699 Kč	5 406 453 Kč
Celkem:	3 490 970 Kč	-	-	5 406 453 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tabulka 4.8 Účetní případy k případové studii č. 2 dle české legislativy

Č.	Účetní případ	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1.	Zřízení hypotečního úvěru u banky			
	a) Poplatek za zřízení zaplacen hotově dle výdajového pokladního dokladu	7 580 Kč	042	211
	b) Připsání úvěru na běžný účet společnosti	5 000 000 Kč	221	461
2.	Faktura přijatá za nákup prodejny náhradních dílů			
	a) Cena bez DPH	2 529 580 Kč	042	-
	b) DPH 19%	480 620 Kč	343	-
	c) Celková cena vč. DPH	3 010 200 Kč	-	321
3.	Zařazení prodejny do užívání	2 529 580 Kč	021	042
4.	Úhrada faktury za nákup prodejny náhradních dílů přímo z běžného účtu	3 010 200 Kč	321	221
5.	Měsíční splátka hypotečního úvěru			
	a) Jistina	20 900 Kč	461	221
	b) Úrok 4,6% z (5 000 000 Kč : 12 měsíců)	19 167 Kč	562	221
	c) Poplatek za vedení	350 Kč	568	221
6.	Odpis prodejny za rok 2006	35 415 Kč	551	081
7.	Stavební firmou provedena přístavba skladu k prodejně na fakturu			
	a) Cena bez DPH	3 490 970 Kč	042	-
	b) DPH 19%	663 284 Kč	343	-
	c) Celková cena vč. DPH	4 154 254 Kč	-	321
8.	Zařazení technického zhodnocení do užívání	3 490 970 Kč	021	042
9.	Úhrada faktury za přístavbu skladu dle výpisu z bankovního účtu	4 154 254 Kč	321	221
10.	Roční splátka hypotečního úvěru			
	a) Jistina (12 x 20 900 Kč)	249 996 Kč	461	221
	b) Úrok 4,6% z 4 979 100 Kč	229 038 Kč	562	221
	c) Poplatek za vedení (12 x 350 Kč)	4 200 Kč	568	221
11.	Odpis prodejny za rok 2007	204 699 Kč	551	081

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pozn.: Grafické znázornění viz Příloha č. 13.

Účtování o prodejně z pohledu IAS/IFRS

Z pohledu IAS/IFRS bude prodejna zařazena do aktiv, jelikož naplňuje jejich definici (viz Obrázek 3.1), konkrétně je tento majetek upraven v IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. Aby odpisy věrně zobrazovaly skutečné využití majetku v podniku, bude společnost ALFA, s. r. o. tuto budovu odepisovat rovnoměrně (viz Tabulka č. 4.9). Technické zhodnocení v podobě přístavby skladu se stane součástí ocenění prodejny, jelikož se zvýší ekonomický užitek z budovy a náklady na výstavbu se v budoucnu vrátí formou úspory za pronájem skladových prostor u externího subjektu, protože se významně rozšíří kapacita samotné prodejny.

Tabulka 4.9 Výpočet odpisů prodejny pro prvních deset let odepisování dle IAS/IFRS

Rovnoměrné (lineární) odepisování			
Rok	Technické zhodnocení	Roční odpis	Zůstatková cena
2006		84 320 Kč	2 445 260 Kč
2007	3 490 970 Kč	200 685 Kč	5 819 865 Kč
2008		200 685 Kč	5 619 180 Kč
2009		200 685 Kč	5 418 495 Kč
2010		200 685 Kč	5 217 810 Kč
2011		200 685 Kč	5 017 125 Kč
2012		200 685 Kč	4 816 440 Kč
2013		200 685 Kč	4 615 755 Kč
2014		200 685 Kč	4 415 070 Kč
2015		200 685 Kč	4 214 385 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pozn.: Odpisy jsou počítány dle vztahu (3.1), $n = 30$. Tabulka s výpočtem odpisů pro celých 30 let odepisování se nachází v Příloze č. 14.

Tabulka 4.10 Účetní případy k případové studii č. 2 dle IAS/IFRS

Č.	Účetní případ	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1.	Zřízení hypotečního úvěru u banky			
	a) Poplatek za zřízení zaplacen hotově dle výdajového pokladního dokladu	7 580 Kč	DA	POKL
	b) Připsání úvěru na běžný účet společnosti dle výpisu z bankovního účtu	5 000 000 Kč	BÚ	ZÁV.2
2.	Faktura přijatá za nákup prodejny náhradních dílů			
	a) Cena bez DPH	2 529 580 Kč	DA	-
	b) DPH 19%	480 620 Kč	ZÁV.3	-
	c) Celková cena vč. DPH	3 010 200 Kč	-	ZÁV.1
4.	Úhrada faktury za nákup prodejny náhradních dílů přímo z běžného účtu	3 010 200 Kč	ZÁV.1	BÚ
5.	Měsíční splátka hypotečního úvěru			
	a) Jistina	20 900 Kč	ZÁV.2	BÚ
	b) Úrok 4,6% z (5 000 000 Kč : 12 měsíců)	19 167 Kč	VN	BÚ
	c) Poplatek za vedení	350 Kč	VN	BÚ
6.	Odpis prodejny za rok 2008	84 320 Kč	ODP	OPR
7.	Stavební firmou provedena přístavba skladu k prodejně na fakturu			
	a) Cena bez DPH	3 490 970 Kč	DA	-
	b) DPH 19%	663 284 Kč	ZÁV.3	-
	c) Celková cena vč. DPH	4 154 254 Kč	-	ZÁV.1
9.	Úhrada faktury za přístavbu skladu dle výpisu z bankovního účtu	4 154 254 Kč	ZÁV.1	BÚ
10.	Roční splátka hypotečního úvěru			
	a) Jistina (12 x 20 900 Kč)	249 996 Kč	ZÁV.2	BÚ
	b) Úrok 4,6% z 4 979 100 Kč	229 038 Kč	VN	BÚ
	c) Poplatek za vedení (12 x 350 Kč)	4 200 Kč	VN	BÚ
11.	Odpis prodejny za rok 2009	200 685 Kč	ODP	OPR

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pozn.: Grafické znázornění viz Příloha č. 15.

Shrnutí případové studie č. 2

Rozdíl mezi účtováním pomocí číselných účtů účtového rozvrhu dle opatření č. 281/89 a č. 759/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele, a IAS/IFRS, které podobné číslování nepoužívá, je stejný jako v předchozí případové studii č. 1.

Rovnoměrné odpisování dle české legislativy je opět silně ovlivněno daňovým systémem, obzvláště pak v případě této konkrétní případové studie, protože společnost ALFA, s. r. o. stanovila účetní odpisy na úroveň daňovým. Ty se počítají dle sazeb dle ZoDzP. Odpisy podle IAS/IFRS se počítají rovnoměrně po celou dobu odpisování z podílu vstupní ceny, resp. vstupní ceny po přičtení technického zhodnocení, a doby odpisování, která je u 5. odpisové skupiny, do které se budovy řadí, 30 let. Výše odpisu v prvním roce se výrazným způsobem liší, v dalších letech už je rozdíl mezi odpisy stanovenými dle ZoDzP, který je platný na území ČR, a dle IAS/IFRS minimální. Účetní jednotka nebyla nucena použít z pohledu IAS/IFRS komponentní způsob odepisování, protože technické zhodnocení v podobě skladu se stal součástí prodejny a jeho životnost se odhaduje na stejnou dobu jako životnost samotné prodejny, přestože byl nově postaven. Prodejna se totiž nachází ve velmi dobrém stavu.

4.3 Případová studie č. 3 – Výrobní zařízení

Společnost BETA, s. r. o, neplátce DPH, se zabývá výrobou produktů z nerezavějící oceli. V prosinci roku 2007 přestala používat jedno ze svých výrobních zařízení, protože koupila nové, modernější, které má menší spotřebu a jeho provoz je tedy pro společnost efektivnější. Pořizovací cena zařízení činí 1 120 000 Kč, doba odpisování stroje je 5 let. Zařízení mělo k 1. lednu 2008 oprávk ve výši 672 000 Kč

(rovnoměrné roční odpisy činí 224 000 Kč) a zůstatkovou hodnotu tedy 448 000 Kč. Aby se zvýšila hodnota tohoto aktiva drženého k prodeji, bylo zařízení nutno důkladně vyčistit a vyměnit některé drobné součástky. Tento proces zajistilo a provedlo Středisko Údržba, které

Obrázek 4.3 Výrobní zařízení



Zdroj: [21].

zajišťuje opravy a údržby ve společnosti BETA, s. r. o. Podnik přišla údržba zařízení na 26 000 Kč. K prodeji zařízení došlo v srpnu 2010 v částce 489 670 Kč.

Účtování o výrobním zařízení z pohledu české legislativy

O výrobním zařízení u společnosti BETA, s. r. o. budeme účtovat na účtu 022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí. Účtování je shodné s postupem v případové studii č. 1 – Škoda Octavia. Údržba stroje, která proběhla před jeho prodejem se proúčtuje přes nákladový účet 511 – Opravy a údržba, souvztažně s účtem 622 – Aktivace vnitropodnikových služeb Střediska Údržba v částce 26 000 Kč, jelikož nesplňuje podmínku dosažení hranice 40 000 Kč, aby se tato oprava mohla považovat za technické zhodnocení uznatelné ZoDzP, kterým se účetní jednotka řídí.

Účtování o výrobním zařízení z pohledu IAS/IFRS

Výrobní zařízení, které je blíže charakterizováno v úvodu kapitoly 4.3 naplňuje definici dle IFRS 5. Jde o majetek, který společnost BETA, s. r. o. klasifikovala jako majetek, resp. aktivum držené k prodeji, proto musí účetní jednotka toto výrobní zařízení přecenit. Podnik uznává náklady na opravu zařízení jako náklady spojené s prodejem, jelikož byly vynaloženy s úmyslem zvýšení prodejní ceny aktiva. Podnik ocení zařízení dle IFRS 5 v závislosti na tom, která z částek je nižší, zda účetní nebo reálná hodnota (viz Schéma 4.3). Aktiva držená k prodeji se již neodepisují, i když pro přehled o zůstatkové ceně majetku do doby jejího prodeje je možné si vést evidenci.

Schéma 4.1 Přecenění dlouhodobého aktiva drženého k prodeji



Zdroj: Vlastní zpracování.

Účetní jednotka při výpočtu daně z příjmů uzná zisk z nárůstu reálné hodnoty, od které se odečtou náklady související s prodejem aktiv. Zisk se tedy stanoví v částce 15 670 Kč²⁴.

Shrnutí případové studie č. 3

Nejvýznamnějším rozdílem v účtování v případové studii č. 3 je fakt, že česká legislativa nemá standard podobný IFRS 5, do kterého se řadí aktiva držená k prodeji. Dle českých předpisů se o takovém majetku účtuje zcela běžně jako o jiném DHM, tj. na účtech účtové skupiny 02, ocenění se jako další majetek, který je součástí této skupiny a náležitě se odepisuje, a to až do chvíle prodeje. Aktiva zařazená do IFRS 5 se neodepisují a jsou vedena odděleně od aktiv, která nejsou určena k prodeji, nýbrž k užívání společností.

²⁴ Vypočteme jako rozdíl mezi prodejní cenou, která vyjadřuje reálnou hodnotu aktiva a oceněním v účetnictví a navíc odečteme náklady související s prodejem.

5 ZÁVĚR

Cílem této bakalářské práce bylo osvojení si právních předpisů IAS/IFRS, jejich praktická aplikace a srovnání s českou legislativní úpravou v rámci problematiky dlouhodobého hmotného majetku. Práce tento cíl naplnila. Nejdříve byl DHM charakterizován dle platné české legislativy, následně podle IAS/IFRS a případová studie se stala jejich praktickou komparací na konkrétních příkladech.

Ze srovnávání IAS/IFRS s českou legislativou v této práci vyplývá, že existují nejen významné rozdíly, ale také jistá podoba, která je způsobena procesem harmonizace účetnictví, kvůli které IAS/IFRS vůbec vznikly a fungují. Důvodem je, že standardy se postupně zapracovávají do předpisů platných na území Evropské unie, kterými je Česká republika jako jeden z členských států vázána. Významným krokem ve sladování českých předpisů s mezinárodními se stal rok 2005, kdy z nařízení Evropského parlamentu začaly všechny účetní jednotky emitující cenné papíry na území celé EU, sestavovat povinně finanční výkazy v souladu s IAS/IFRS.

Nejpodstatnějším rozdílem mezi platnou českou legislativou a IAS/IFRS je, že česká legislativa předepisuje jasná pravidla a postupy pro účtování a existují standardizované formuláře pro účetní výkazy, které jsou sestaveny podle vzorů EU. Naproti tomu IAS/IFRS je ryze souborem doporučení, které však nejsou pro účetní jednotky bezpodmínečně závazné, z čehož vyplývá, že neexistují konkrétní formuláře pro sestavování výkazů účetnictví, ale jejich forma je čistě ukázkovým doporučením a je nutné naplnit pouze závazný obsah.

Jako další z hlavních rozdílů je možno uvést existenci koncepčního rámce IAS/IFRS, který česká legislativa nezahrnuje. Česká republika tedy nikde nemá stanoveny jasné definice základních prvků účetní závěrky apod. jako je tomu v rámci IAS/IFRS.

Dále je na místě poukázat na vliv daňových zákonů na účtování dle české legislativy, oproti mezinárodní úpravě.

Definice dlouhodobého hmotného majetku jsou si relativně podobné. Ovšem i tady je možné povšimnout si určitých odlišností. První z nich se vyskytne již při zařazování dlouhodobého hmotného majetku do obchodního majetku společnosti. Předpisy v ČR jako jednu z podmínek pro zařazení určují minimální hranici ocenění (zpravidla dle ZoDzP),

v účtování dle IAS/IFRS je existence takové hranice zcela v kompetenci účetní jednotky, která si ji může, ale nemusí, stanovit ve svých vnitropodnikových předpisech.

V rámci dlouhodobého hmotného majetku, kterému je věnována tato bakalářská práce, existuje další rozdíl, a to v účtování o náhradních dílech, kdy IAS/IFRS tyto považuje za samostatný DHM (pokud naplňují definici aktiv), naproti tomu česká legislativa je považuje za zásobu. Pokud jde o oceňování, jsou si oba systémy velmi podobné s tím rozdílem, že české předpisy mají daleko širší výčet výdajů, které souvisejí s pořízením majetku a jsou tedy započteny do pořizovací ceny.

Dalším významným rozdílem v rámci DHM, který má vliv na výsledek hospodaření podniku je odpisování, kdy IAS/IFRS nařizují komponentní odepisování, které bylo do českých předpisů zahrnuto v novele ZoÚ v roce 2008 s účinností teprve od 1. ledna 2011, formou možnosti odepisovat jednotlivé významné komponenty majetku odděleně. Komponentní odpisování tedy není pro české účetní jednotky povinností, ale pouze možností. Pro českou účetní legislativu je relativní novinkou také termín zbytková hodnota, který s odpisováním v rámci IAS/IFRS úzce souvisí. I zbytková hodnota byla zařazena do ZoÚ v novele z roku 2008.

O technickém zhodnocení se účtuje v českém účetnictví zpravidla jako o nákladu (pokud nedosáhne hranice ocenění stanovené ZoDzP), kdežto IAS/IFRS jej zahrnují do ceny majetku, jehož hodnota se o něj zvýší. Pokud jde o modely přecenění, česká legislativa se tímto problémem vůbec nezabývá, jde tedy o specifickou oblast IAS/IFRS.

Jednotlivé rozdíly jsou blíže specifikovány v dílčích kapitolách bakalářské práce a jejich komparace je předmětem případové studie.

Z práce tedy vyplývá, že jisté rozdíly prozatím mezi porovnávanými systémy existují. Česká legislativa je však vázána na evropskou legislativu, která IAS/IFRS postupně zapracovává do svých předpisů, čímž jsou nepřímo ovlivněny také účetní jednotky na území České republiky. Nutno podotknout, že výkazy dle IAS/IFRS mají do jisté míry lepší vypovídací schopnost, minimálně tedy pro významné zahraniční investory, kteří jsou pro fungování každého podniku, ať už velkého, či menšího, velice důležití. V době finanční krize, která je pro ekonomický trh stále aktuální, obzvlášť. Z tohoto faktu lze usoudit, že jsou propracovanější. Určitě tedy není od věci, aby účetní jednotky pomalu začaly do IAS/IFRS pronikat a uvažovat o účtování dle mezinárodních předpisů už nyní.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Monografie

- [1] BARTKOVÁ, H., PASEKOVÁ, M. *Mezinárodní účetnictví*. 1. vyd. Ostrava: VŠB – TU Ostrava, 2006. 170 s. ISBN 80.248-1181-2.
- [2] BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vyd. Praha: ASPI, a. s., 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
- [3] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2. vyd. Brno: Computer Press, a.s., 2005. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.
- [4] JANOUŠKOVÁ, M. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Cvičné příklady. 7. aktualizované vydání*. Praha: Institut Svazu účetních, a. s., 2009. 238 s. ISBN 978-80-86716-60-2.
- [5] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetní souvztažnosti 2005*. Praha: ASPI, 2005. ISBN 80-7357-078-5.
- [6] KRUPOVÁ, L. *IAS v příkladech – srovnání vybraných mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou. I. díl*. 1. vyd. Praha: Ing. Zdenka Vostrovská, CSc. VOX nakladatelství, 2002. 215 s. ISBN 80-86324-22-2.
- [7] LÖRINCZOVÁ, E. *Accounting*. 2. vyd. Praha: Reprografické studio PEF ČZU v Praze, 2010. 220 s. ISBN 978-80-213-2068-0.
- [8] STROUHAL, J. *Slovník pojmů IFRS*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2009. 204 s. ISBN 978-80-7357-474.

Zákony a další právní předpisy

- [9] České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.
- [10] Opatření Ministerstva financí č. 281/89 759/2001.
- [11] Prováděcí vyhláška Ministerstva financí č. 500/1992 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, v platném znění
- [12] Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, v platném znění.
- [13] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění.
- [14] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění.
- [15] Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, v platném znění.

- [16] IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení.
- [17] IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv.
- [18] IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti.

Elektronické publikace a materiály

- [19] Car pictures and wallpapers [online]. 2005-2011 [cit. 2011-04-26]. NetCarShow.com. Dostupné z WWW: http://www.netcarshow.com/skoda/2009-octavia/800x600/wallpaper_01.htm.
- [20] Prodej náhradních dílů a příslušenství na nákladní vozidla [online]. 2011 [cit. 2011-04-26]. Náhradní díly Likama s.r.o. Dostupné z WWW: <http://www.likama.cz/>.
- [21] Baest, a.s. [online]. 2004 - 2009 [cit. 2011-04-26]. Výrobky z nerez, Výrobní programy, Ocelové konstrukce, nádrže a čerpací stanice. Dostupné z WWW: <http://www.baest.cz/produkty/vyrobky-z-nerezu-10/>.
- [22] IAS Plus: IAS 16, Property, Plant and Equipment [online]. 2011 [cit. 2011-03-17]. Summaries of International Financial Reporting Standards. Dostupné z WWW: <http://iasplus.com/standard/ias16.htm>.
- [23] IAS Plus: IAS 36 Impairment of Assets [online]. 2011 [cit. 2011-03-26]. Summaries of International Financial Reporting Standards. Dostupné z WWW: <http://iasplus.com/standard/ias36.htm>.
- [24] IAS Plus: IFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations [online]. 2011 [cit. 2011-04-19]. Summaries of International Financial Reporting Standards. Dostupné z WWW: <http://iasplus.com/standard/ifrs05.htm>.
- [25] Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou [online]. 2005 [cit. 2011-05-06]. Ministerstvo financí České republiky: Vyhledávání. Dostupné z WWW: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/IFRS_CAL_Comparison_CZ.pdf.

SEZNAM ZKRATEK

CP	Cenné papíry
ČR	Česká republika
ČÚS	České účetní standardy
DDHM	Dlouhodobý drobný hmotný majetek
DDNM	Dlouhodobý drobný nehmotný majetek
DFM	Dlouhodobý finanční majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DM	Dlouhodobý majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
EU	Evropská unie
FASB	Rada pro standardy finančního výkaznictví
GAAP	Všeobecně uznávané účetní zásady
HM	Hmotný majetek
IAS	Standardy vydávané IASC (International Accounting Standards)
IASB	Rada pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board)
IASC	Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (The International Accounting Standards Committee)
IASCF	Nadace Výboru pro mezinárodní (International Accounting Standard Committee Foundation)
IFAC	Mezinárodní federaci účetních (International Federation of Accountants)
IFRIC	Výbor pro interpretaci mezinárodního účetního výkaznictví (International Financial Reporting Interpretations Committee)
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards)
Kč	Koruna česká
MF	Ministerstvo financí
OR	Obchodní rejstřík
PC	Pořizovací cena
SAC	Poradní sbor (Standards Advisory Council)

US GAAP	Všeobecně uznávané účetní zásady
USA	Spojené státy americké
ZC	Zůstatková cena
ZoDzP	Zákon o daních z příjmů
ZK	Základní kapitál

SEZNAM TABULEK, OBRÁZKŮ A SCHÉMAT

Tabulky

Tabulka 2.1 Odpisové skupiny	24
Tabulka 4.1 Výpočet zrychlených odpisů DHM Škoda Octavia	46
Tabulka 4.2 Karta DHM Škoda Octavia	47
Tabulka 4.3 Účetní případy k případové studii č. 1 dle české legislativy	47
Tabulka 4.4 Výpočet odpisů DHM Škoda Octavia	48
Tabulka 4.5 Účetní případy k případové studii č. 1 dle IAS/IFRS	50
Tabulka 4.6 Výpočet odpisů prodejny pro prvních deset let odepisování dle ZoDzP	50
Tabulka 4.7 Karta DHM prodejna náhradních dílů na nákladní automobily	51
Tabulka 4.8 Účetní případy k případové studii č. 2 dle české legislativy	51
Tabulka 4.9 Výpočet odpisů prodejny pro prvních deset let odepisování dle IAS/IFRS	52
Tabulka 4.10 Účetní případy k případové studii č. 2 dle IAS/IFRS	52

Obrázky

Obrázek 2.1 Členění dlouhodobého majetku	5
Obrázek 2.2 Daňová uznatelnost odpisů	27
Obrázek 3.1 Základní prvky účetního výkaznictví	34
Obrázek 4.1 Škoda Octavia	46
Obrázek 4.2 Reklamní fotografie	49
Obrázek 4.3 Výrobní zařízení	53

Schémat

Schéma 4.1 Přecenění dlouhodobého aktiva drženého k prodeji	54
---	----

PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Prohlašuji, že:

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

Ostravě dne 9. května 2011

Tereza Mekisková

Adresa trvalého pobytu studenta:

8. května 54, 787 01 ŠUMPERK

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1 – Tři systémy, které se snaží o harmonizaci účetnictví

Příloha č. 2 – Účtový rozvrh

Příloha č. 3 – Schéma účtování DHM koupí

Příloha č. 4 – Schéma účtování pořízení DHM

Příloha č. 5 – Schéma účtování finančního leasingu

Příloha č. 6 – § 31, odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

Příloha č. 7 – § 32, odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

Příloha č. 8 – Schéma účtování vyřazení DHM

Příloha č. 9 – IAS/IFRS v roce 2009 a jejich účinnost

Příloha č. 10 – Účtování případové studie č. 1 – Škoda Octavia z pohledu české legislativy

Příloha č. 11 – Účtování případové studie č. 1 – Škoda Octavia z pohledu IAS/IFRS

Příloha č. 12 - Výpočet odpisů prodejny s náhradními díly na nákladní automobily dle ZoDzP

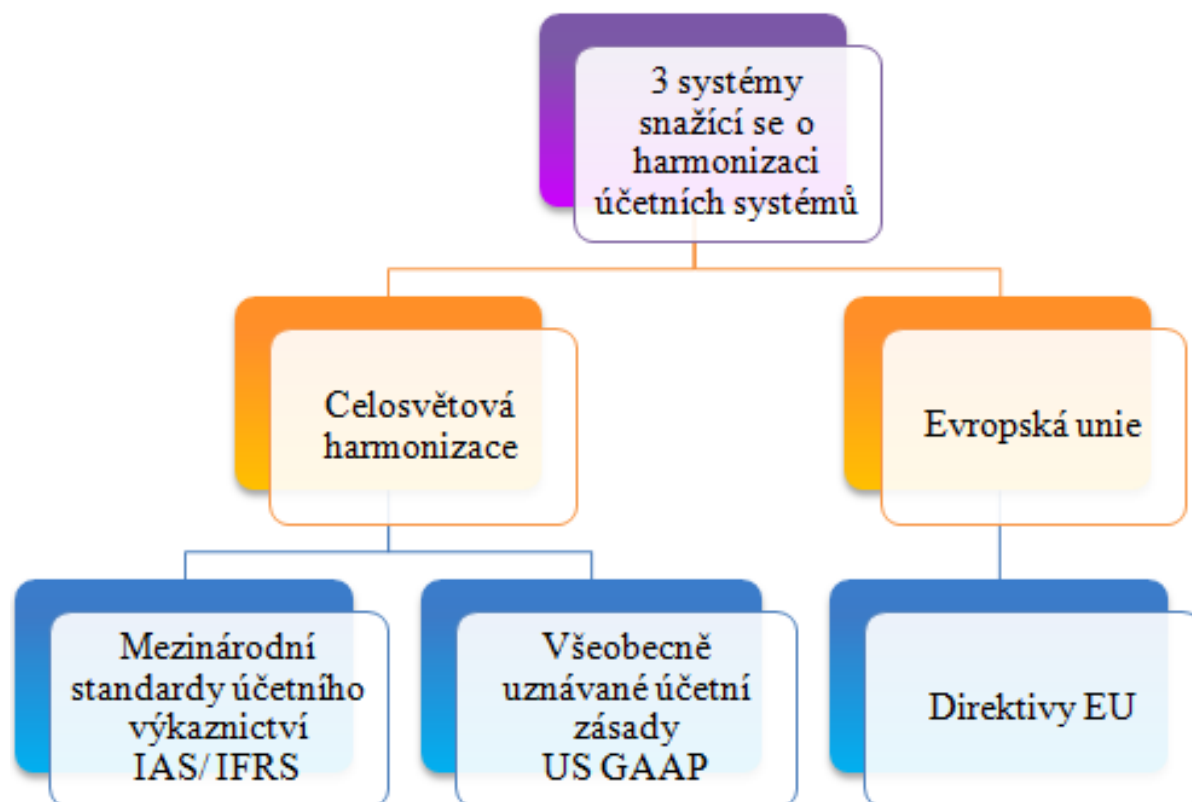
Příloha č. 13 – Účtování případové studie č. 2 – Prodejna s náhradními díly na nákladní automobily z pohledu české legislativy

Příloha č. 14 – Výpočet odpisů prodejny s náhradními díly na nákladní automobily dle IAS/IFRS

Příloha č. 15 – Účtování případové studie č. 2 – Prodejna s náhradními díly na nákladní automobily z pohledu IAS/IFRS

JEDNOTLIVÉ PŘÍLOHY

Příloha č. 1 – Systémy snažící o harmonizaci účetnictví



Zdroj: Vlastní zpracování.

Příloha č. 2 – Účtový rozvrh

Účtová třída 0 - DLOUHODOBÝ MAJETEK

01 - Dlouhodobý nehmotný majetek

- 011 - Zřizovací výdaje
- 012 - Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- 013 - Software
- 014 - Ocenitelná práva
- 015 - Goodwill
- 019 - Jiný dlouhodobý nehmotný majetek

02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

- 021 - Stavby
- 022 - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
- 025 - Pěstitelské celky trvalých porostů
- 026 - Dospělá zvířata a jejich skupiny
- 029 - Jiný dlouhodobý hmotný majetek

03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný

- 031 - Pozemky
- 032 - Umělecká díla a sbírky

04 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek

- 041 - Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku
- 042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku
- 043 - Pořízení dlouhodobého finančního majetku

05 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek

- 051 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
- 052 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
- 053 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek

06 - Dlouhodobý finanční majetek

- 061 - Podíly v ovládaných a řízených osobách
- 062 - Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
- 063 - Ostatní cenné papíry a podíly
- 065 - Dluhové cenné papíry držené do splatnosti
- 066 - Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv
- 067 - Ostatní půjčky
- 069 - Jiný dlouhodobý finanční majetek

07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

- 071 - Oprávky ke zřizovacím výdajům
- 072 - Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
- 073 - Oprávky k softwaru
- 074 - Oprávky k ocenitelným právům
- 075 - Oprávky ke goodwillu
- 079 - Oprávky k jinému dlouhodobému nehmotnému majetku

08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

- 081 - Oprávky ke stavbám
- 082 - Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí
- 085 - Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů
- 086 - Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám
- 089 - Oprávky k jinému dlouhodobému hmotnému majetku

09 - Opravné položky k dlouhodobému majetku

- 091 - Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 092 - Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku
- 093 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku
- 094 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku
- 095 - Opravná položka k poskytnutým zálohám na dlouhodobý majetek
- 096 - Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku
- 097 - Oceňovací rozdíl k nabytému majetku
- 098 - Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku

Účtová třída 1 - ZÁSObY

11 - Materiál

- 111 - Pořízení materiálu
- 112 - Materiál na skladě
- 119 - Materiál na cestě

12 - Zásoby vlastní výroby

- 121 - Nedokončená výroba
- 122 - Polotovary vlastní výroby
- 123 - Výrobky
- 124 - Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

13 - Zboží

- 131 - Pořízení zboží
- 132 - Zboží na skladě a v prodejnách
- 139 - Zboží na cestě

15 - Poskytnuté zálohy na zásoby

- 151 - Poskytnuté zálohy na materiál
- 152 - Poskytnuté zálohy na zvířata
- 153 - Poskytnuté zálohy na zboží

19 - Opravné položky k zásobám

- 191 - Opravná položka k materiálu
- 192 - Opravná položka k nedokončené výrobě
- 193 - Opravná položka k polotovarům vlastní výroby
- 194 - Opravná položka k výrobkům
- 195 - Opravná položka k mladým a ostatním zvířatům a jejich skupinám
- 196 - Opravná položka ke zboží
- 197 - Opravná položka k zálohám na materiál
- 198 - Opravná položka k zálohám na zboží
- 199 - Opravná položka k zálohám na zvířata

Účtová třída 2 - KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK A KRÁTKODOBÉ BANKOVNÍ ÚVĚRY

21 - Peníze

- 211 - Pokladna
- 213 - Ceniny

22 - Účty v bankách

- 221 - Bankovní účty

23 - Krátkodobé bankovní úvěry

- 231 - Krátkodobé bankovní úvěry
- 232 - Eskontní úvěry

24 - Krátkodobé finanční výpomoc

- 241 - Emitované krátkodobé dluhopisy
- 249 - Ostatní krátkodobé finanční výpomoci

25 - Krátkodobé cenné papíry a podíly a pořizovaný krátkodobý finanční majetek

- 251 - Majetkové cenné papíry k obchodování
- 252 - Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly
- 253 - Dluhové cenné papíry k obchodování
- 255 - Vlastní dluhopisy
- 256 - Dluhové cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti
- 257 - Ostatní cenné papíry
- 259 - Pořizování krátkodobého finančního majetku

26 - Převody mezi finančními účty

- 261 - Peníze na cestě

- 29 - Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku
- 291 - Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku

Účtová třída 3 - ZÚČTOVACÍ VZTAHY

31 - Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)

- 311 - Odběratelé
- 313 - Pohledávky za eskontované cenné papíry
- 314 - Poskytnuté zálohy - dlouhodobé a krátkodobé
- 315 - Ostatní pohledávky

32 - Závazky (krátkodobé)

- 321 - Dodavatelé
- 322 - Směnky k úhradě
- 324 - Přijaté provozní zálohy
- 325 - Ostatní závazky

33 - Zúčtování se zaměstnanci a institucemi

- 331 - Zaměstnanci
- 333 - Ostatní závazky vůči zaměstnancům

- 335 - Pohledávky za zaměstnanci
- 336 - Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

34 - Zúčtování daní a dotací

- 341 - Daň z příjmů
- 342 - Ostatní přímé daně
- 343 - Daň z přidané hodnoty
- 345 - Ostatní daně a poplatky
- 346 - Dotace ze státního rozpočtu
- 347 - Ostatní dotace
- 349 – Spojovací účet k DPH

35 - Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva

- 351 - Pohledávky - ovládající a řídící osoba
- 352 - Pohledávky - podstatný vliv
- 353 - Pohledávky za upsané základní kapitál
- 354 - Pohledávky za společníky při úhradě ztráty
- 355 - Ostatní pohledávky za společníky a členy družstva
- 358 - Pohledávky za účastníky sdružení

36 - Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva

- 361 - Závazky - ovládající a řídící osoba
- 362 - Závazky - podstatný vliv
- 364 - Závazky ke společníkům při rozdělování zisku
- 365 - Ostatní závazky ke společníkům a členům družstva
- 366 - Závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti
- 367 - Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů
- 368 - Závazky k účastníkům sdružení

37 - Jiné pohledávky a závazky

- 371 - Pohledávky z prodeje podniku
- 372 - Závazky z koupě podniku
- 373 - Pohledávky a závazky z pevných termínových operací
- 374 - Pohledávky z pronájmu
- 375 - Pohledávky z emitovaných dluhopisů
- 376 - Nakoupené opce
- 377 - Prodané opce
- 378 - Jiné pohledávky
- 379 - Jiné závazky

38 - Přejídné účty aktiv a pasiv

- 381 - Náklady přístích období
- 382 - Komplexní náklady přístích období
- 383 - Výdaje přístích období
- 384 - Výnosy přístích období
- 385 - Příjmy přístích období
- 388 - Dohadné účty aktivní
- 389 - Dohadné účty pasivní

39 - Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

- 391 - Opravná položka k pohledávkám
- 395 - Vnitřní zúčtování
- 398 - Spojovací účet při sdružení

Účtová třída 4 - KAPITÁLOVÉ ÚČTY A DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY

41 - Základní kapitál a kapitálové fondy

- 411 - Základní kapitál
- 412 - Emisní ážio
- 413 - Ostatní kapitálové fondy
- 414 - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
- 418 - Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností
- 419 - Změny základního kapitálu

42 - Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření

- 421 - Zákonný rezervní fond
- 422 - Nedělitelný fond
- 423 - Statutární fondy
- 427 - Ostatní fondy
- 428 - Nerozdělený zisk minulých let
- 429 - Neuhrazená ztráta minulých let

43 - Výsledek hospodaření

- 431 - Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení

45 - Rezervy

- 451 - Rezervy podle zvláštních právních předpisů
- 453 - Rezerva na daň z příjmů
- 459 - Ostatní rezervy

46 - Dlouhodobé bankovní úvěry

- 461 - Bankovní úvěry

47 - Dlouhodobé závazky

- 471 - Dlouhodobé závazky - ovládající a řídící osoba
- 472 - Dlouhodobé závazky - podstatný vliv
- 473 - Emitované dluhopisy
- 474 - Závazky z pronájmu
- 475 - Dlouhodobé přijaté zálohy
- 478 - Dlouhodobé směnky k úhradě
- 479 - Jiné dlouhodobé závazky

48 - Odložený daňový závazek a pohledávka

- 481 - Odložený daňový závazek a pohledávka

49 - Individuální podnikatel

- 491 - Účet individuálního podnikatele

Účtová třída 5 - NÁKLADY

50 - Spotřebované nákupy

- 501 - Spotřeba materiálu
- 502 - Spotřeba energie
- 503 - Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek
- 504 - Prodané zboží

51 - Služby

- 511 - Opravy a udržování
- 512 - Cestovné
- 513 - Náklady na reprezentaci
- 518 - Ostatní služby

52 - Osobní náklady

- 521 - Mzdové náklady
- 522 - Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti
- 523 - Odměny členům orgánů společnosti a družstva
- 524 - Zákonné sociální a zdravotní pojištění
- 525 - Ostatní sociální pojištění
- 526 - Sociální náklady individuálního podnikatele
- 527 - Zákonné sociální náklady
- 528 - Ostatní sociální náklady

53 - Daně a poplatky

- 531 - Daň silniční
- 532 - Daň z nemovitostí
- 538 - Ostatní daně a poplatky

54 - Jiné provozní náklady

- 541 - Zůstatková cena prodaného dlouhodobého NHM a HM
- 542 - Prodaný materiál
- 543 - Dary
- 544 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 545 - Ostatní pokuty a penále

546 - Odpis pohledávky
548 - Ostatní provozní náklady
549 - Manka a škody z provozní činnosti

55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů

551 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
552 - Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů
554 - Tvorba a zúčtování ostatních rezerv
555 - Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období
557 - Zúčtování oprávek k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku

558 - Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti
559 - Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti

56 - Finanční náklady

561 - Prodané cenné papíry a podíly
562 - Úroky
563 - Kursové ztráty
564 - Náklady z přecenění cenných papírů
566 - Náklady z finančního majetku
567 - Náklady z derivátových operací
568 - Ostatní finanční náklady
569 - Manka a škody na finančním majetku
57 - Rezervy a opravné položky finančních nákladů
574 - Tvorba a zúčtování finančních rezerv
579 - Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti

58 - Mimořádné náklady

581 - Náklady na změnu metody
582 - Škody
584 - Tvorba a zúčtování mimořádných rezerv

588 - Ostatní mimořádné náklady
589 - Tvorba a zúčtování opravných položek v mimořádné činnosti

59 - Daně z příjmů a převodové účty a rezerva na daň z příjmů

591 - Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná
592 - Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená
593 - Daň z příjmů z mimořádné činnosti - splatná
594 - Daň z příjmů z mimořádné činnosti - odložená
595 - Dodatečné odvody daně z příjmů
596 - Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům
597 - Převod provozních nákladů
598 - Převod finančních nákladů
599 - Tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmů

Účtová třída 6 - VÝNOSY

60 - Tržby za vlastní výkony a zboží

601 - Tržby za vlastní výrobky
602 - Tržby z prodeje služeb
604 - Tržby za zboží

61 - Změny stavu zásob vlastní činnosti

611 - Změna stavu nedokončené výroby
612 - Změna stavu polotovarů vlastní výroby
613 - Změna stavu výrobků
614 - Změna stavu zvířat

62 - Aktivace

621 - Aktivace materiálu a zboží
622 - Aktivace vnitropodnikových služeb
623 - Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
624 - Aktivace dlouhodobého hmotného majetku

64 - Jiné provozní výnosy

641 - Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

642 - Tržby z prodeje materiálu
644 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení
646 - Výnosy z odepsaných pohledávek
648 - Ostatní provozní výnosy

66 - Finanční výnosy

661 - Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
662 - Úroky
663 - Kursové zisky
664 - Výnosy z přecenění cenných papírů
665 - Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
666 - Výnosy z krátkodobého finančního majetku
667 - Výnosy z derivátových operací
668 - Ostatní finanční výnosy

68 - Mimořádné výnosy

681 - Výnosy ze změny metody
688 - Ostatní mimořádné výnosy

69 - Převodové účty

697 - Převod provozních výnosů
698 - Převod finančních výnosů

Účtová třída 7 - ZÁVĚRKOVÉ A PODROZVAHOVÉ ÚČTY

70 - Účty rozvahové

701 - Počáteční účet rozvahový
702 - Konečný účet rozvahový

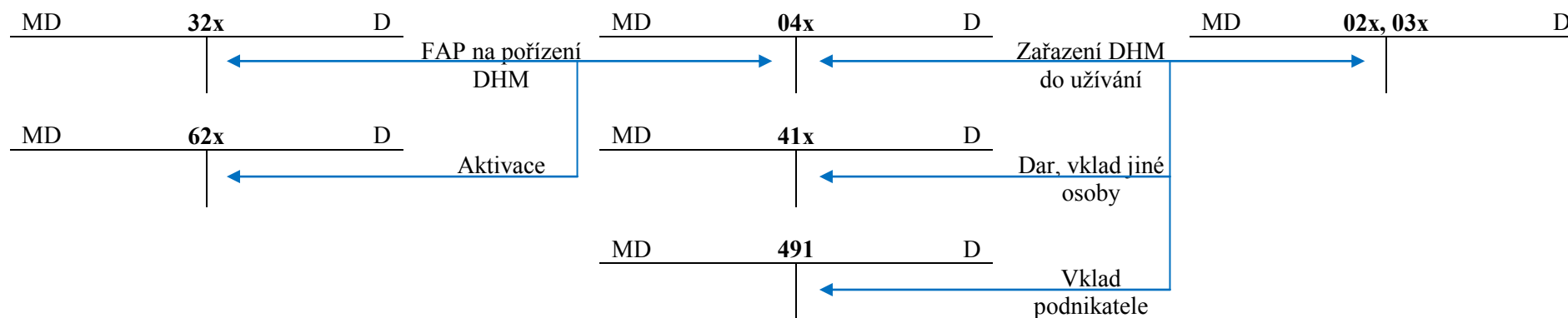
71 - Účet zisků a ztrát

710 - Účet zisků a ztrát

75 až 79 - Podrozvahové účty

Účtová třída 8 a 9 - VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ

Příloha č. 3 – Schéma účtování pořízení DHM



Zdroj: Vlastní zpracování.

02x - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

03x - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný

04x - Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek

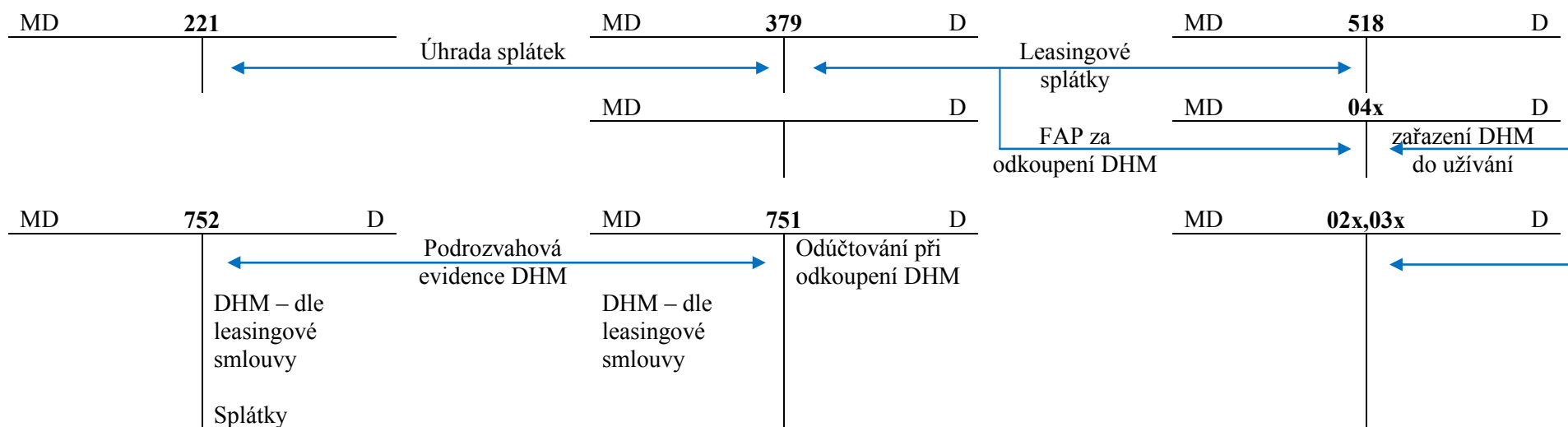
32x - Závazky (krátkodobé)

41x - Základní kapitál a kapitálové fondy

491 - Účet individuálního podnikatele

62x - Aktivace

Příloha č. 4 – Schéma účtování finančního leasingu u nájemce



Zdroj: Vlastní zpracování.

02x - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

03x - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný

04x - Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek

221 - Bankovní účty

379 - Jiné závazky

518 - Ostatní služby

752 – Podrozvahové účty pasivní

751 – Podrozvahové účty aktivní

Příloha č. 5 – Schéma účtování odpisování DHM



Zdroj: Vlastní zpracování.

08x - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

551 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

Příloha č. 6 – § 31, odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

(1) Při rovnoměrném odpisování hmotného majetku jsou odpisovým skupinám přiřazeny tyto maximální roční odpisové sazby:

a) Roční odpisová sazba pro hmotný majetek neodpisovaný podle písmen b) až d)

odpisová skupina	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

b) Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 %

odpisová skupina	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	40	30	33,3
2	31	17,25	20
3	24,4	8,4	10

c) Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 %

odpisová skupina	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	35	32,5	33,3
2	26	18,5	20
3	19	9	10

d) Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %

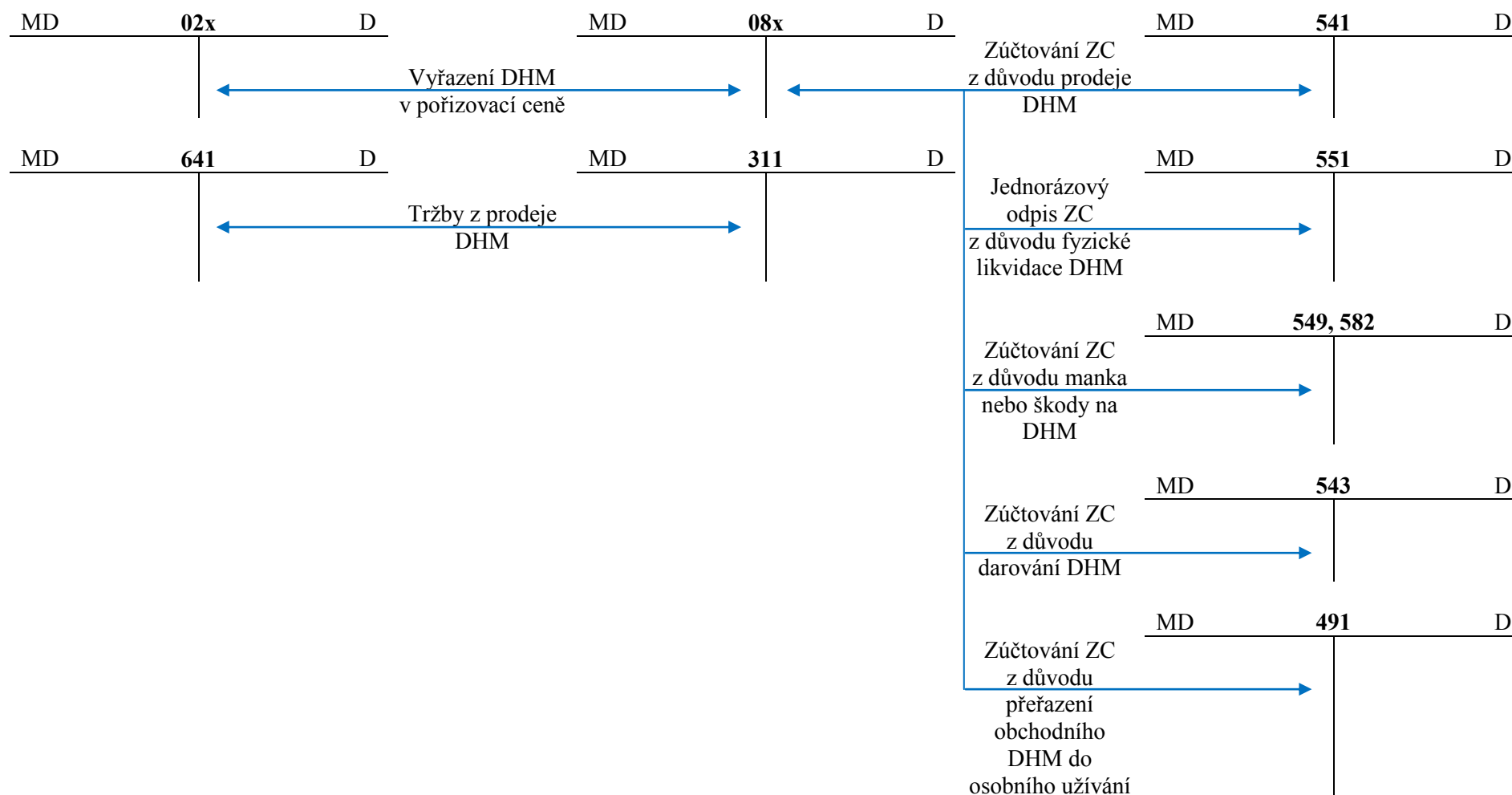
odpisová skupina	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	30	35	33,3
2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10

Příloha č. 7 – § 32, odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

(1) Při zrychleném odpisování hmotného majetku jsou odpisovým skupinám přiřazeny tyto koeficienty pro zrychlené odpisování:

koeficient pro zrychlené odpisování			
odpisová skupina	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou zůstatkovou cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Příloha č. 8 – Schéma účtování vyřazení DHM



Zdroj: Vlastní zpracování.

02x - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný
08x - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku
311 - Odběratelé
491 - Účet individuálního podnikatele
541 - Zůstatková cena prodaného dlouhodobého NHM a HM
543 - Dary
549 - Manka a škody z provozní činnosti
551 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
582 - Škody
641 - Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

Příloha č. 9 – IAS/IFRS v roce 2009 a jejich účinnost

Koncepční rámec pro sestavování a předkládání účetní závěrky		1.7.1989
	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví	
IFRS 1	První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví	1.1.2004
IFRS 2	Úhrady vázané na akcie	1.1.2005
IFRS 3	Podnikové kombinace, novela s účinností od 1.7.2009	31.3.2004
IFRS 4	Pojistné smlouvy	1.1.2005
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončené činnosti	1.1.2005
IFRS 6	Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů	1.1.2006
IFRS 7	Finanční nástroje: zveřejnění	1.1.2007
IFRS 8	Provozní segmenty	1.1.2009
	Mezinárodní účetní standardy	
IAS 1	Prezentace účetní závěrky	1.1.2005
IAS 2	Zásoby	1.1.2005
IAS 7	Výkaz o peněžních tocích	1.1.1994
IAS 8	Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby	1.1.2005
IAS 10	Události po skončení účetního období	1.1.2005
IAS 11	Stavební (dlouhodobé) smlouvy	1.1.1995
IAS 12	Daně ze zisku	1.1.1998
IAS 14	Vykazování podle segmentů – nahrazen IFRS 8 s účinností od 1.1.2009	1.7.1998
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení	1.1.2005
IAS 17	Leasingy	1.1.2005
IAS 18	Výnosy	1.1.1995
IAS 19	Zaměstnanecké požitky	1.1.1999
IAS 20	Účtování státních dotací a zveřejnění státní podpory	1.1.1984
IAS 21	Důsledky změn směnných kursů cizích měn	1.1.2005
IAS 23	Výpůjční náklady	1.1.1995
IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran	1.1.2005
IAS 26	Penzijní plány	1.1.1988
IAS 27	Konsolidovaná a individuální účetní závěrka	1.1.2005
IAS 28	Investice do přidružených podniků	1.1.2005
IAS 29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách	1.1.1990
IAS 31	Účasti ve společných podnicích	1.1.2005
IAS 32	Finanční nástroje: vykazování	1.1.2005
IAS 33	Zisk na akcii	1.1.2005
IAS 34	Mezitímní účetní výkaznictví	31.3.2004
IAS 36	Snížení hodnoty aktiv	31.3.2004
IAS 37	Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva	1.7.1999
IAS 38	Nehmotná aktiva	31.3.2004
IAS 39	Finanční nástroje: účtování a oceňování	1.1.2005
IAS 40	Investice do nemovitosti	1.1.2005
IAS 41	Zemědělství	1.1.2003

	Interpretace	
IFRIC 1	Změny v existujících ukončeních provozu, uvedených do původního stavu a obdobných závazcích	1.1.2009
IFRIC 2	Členské podíly v družstevních účetních jednotkách a podobné nástroje	1.1.2009
IFRIC 7	Použití metody přepracování výkazů v IAS 29. Vykazování v hyperinflačních ekonomikách	1.1.2009
IFRIC 9	Přehodnocení vložených derivátů	1.7.2009
IFRIC 10	Mezitímní účetní výkaznictví a snížení hodnoty aktiv	1.1.2009
IFRIC 12	Dohody o poskytování licenčních služeb	1.1.2009
IFRIC 13	Zákaznické věrnostní programy	1.7.2008
IFRIC 14	IAS 19 – Hranice pro vykazování aktiv z programů zaměstnaneckých požitků, minimální požadavky na financování programů a jejich interakce	1.1.2009
IFRIC 15	Smlouvy o výstavbě nemovitosti	1.1.2009
IFRIC 16	Zajištění čisté investice do zahraniční jednotky	1.10.2008
IFRIC 17	Distribuce nepeněžních aktiv vlastníkům	1.7.2009
SIC 7	Zavedení eura	1.1.2009
SIC 10	Státní podpora bez specifické vazby k provozním činnostem	1.1.2009
SIC 13	Spoluovládané jednotky – nepeněžní vklady spoluvlastníka	1.1.2009
SIC 15	Operativní leasingy – pobídky	1.1.2009
SIC 25	Daně ze zisku – změny v daňovém statutu účetní jednotky nebo jejich akcionářů	1.1.2009
SIC 29	Zveřejňování – ujednání o poskytování licencovaných služeb	1.1.2009
SIC 32	Nehmotná aktiva – náklady na webové stránky	1.1.2009

Zdroj: [1].

Příloha č. 10 – Účtování případové studie č. 1 – Škoda Octavia z pohledu české legislativy

321 – Závazky		
MD	z obchodních vztahů	D
3) 608 200 Kč	1) 608 200 Kč	

042 – Pořízení DHM		
MD		D
1) 608 200 Kč	2) 608 200 Kč	

022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí		
MD	věcí	D
2) 608 200 Kč	8) 608 200 Kč	

082 – Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí		
MD	věcí	D
8) 608 200 Kč	4) 121 640 Kč 5) 194 640 Kč 6) 145 980 Kč 7) 145 980 Kč	

551 – Odpisy		
MD		D
4) 121 640 Kč 5) 194 640 Kč 6) 145 980 Kč		

221 – Bankovní účty		
MD		D
10) 354 000 Kč	3) 608 200 Kč	

541 – Zůstatková cena prodaného DNHM		
MD		D
7) 145 980 Kč		

641 – Tržby z prodeje DNHM		
MD		D
	9) 354 000 Kč	

311 – Pohledávky z obchodních vztahů		
MD		D
9) 354 000 Kč	10) 354 000 Kč	

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pozn.: Zadání k účetním případům v tabulce 4.3.

Příloha č. 11 – Účtování případové studie č. 1 – Škoda Octavia z pohledu IAS/IFRS

MD	ZÁV – Závazky	D
2) 608 200 Kč	1) 608 200 Kč	

MD	DA – Dlouhodobá aktiva	D
1) 608 200 Kč 6) 180 000 Kč	8) 788 200 Kč	

MD	BÚ – Bankovní účet	D
10) 500 000 Kč	2) 608 200 Kč	

MD	ODP – Odpisy	D
3) 243 180 Kč 4) 145 968 Kč 5) 87 581 Kč		

MD	OPR – Oprávky	D
8) 788 200 Kč	3) 243 180 Kč 4) 145 968 Kč 5) 87 581 Kč 7) 311 471 Kč	

MD	PP – Přírůstek z přecenění	D
	6) 180 000 Kč	

MD	NPR – Náklady na prodej	D
7) 311 471 Kč		

MD	TPR – Tržby z prodeje	D
	9) 500 000 Kč	

MD	POHL – Pohledávky	D
9) 500 000 Kč	10) 500 000 Kč	

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pozn.: Zadání k účetním případům v tabulce 4.5.

Příloha č. 12 – Výpočet odpisů prodejny s náhradními díly na nákladní automobily dle ZoDzP

Rovnoměrné (lineární) odpisy				
Rok	Technické zhodnocení	Sazby	Roční odpis	Zůstatková cena
2006		1,4	35 415 Kč	2 494 165 Kč
2007	3 490 970 Kč	3,4	204 699 Kč	5 815 851 Kč
2008		3,4	204 699 Kč	5 611 152 Kč
2009		3,4	204 699 Kč	5 406 453 Kč
2010		3,4	204 699 Kč	5 201 754 Kč
2011		3,4	204 699 Kč	4 997 055 Kč
2012		3,4	204 699 Kč	4 792 356 Kč
2013		3,4	204 699 Kč	4 587 657 Kč
2014		3,4	204 699 Kč	4 382 958 Kč
2015		3,4	204 699 Kč	4 178 259 Kč
2016		3,4	204 699 Kč	3 973 560 Kč
2017		3,4	204 699 Kč	3 768 861 Kč
2018		3,4	204 699 Kč	3 564 162 Kč
2019		3,4	204 699 Kč	3 359 463 Kč
2020		3,4	204 699 Kč	3 154 764 Kč
2021		3,4	204 699 Kč	2 950 065 Kč
2022		3,4	204 699 Kč	2 745 366 Kč
2023		3,4	204 699 Kč	2 540 667 Kč
2024		3,4	204 699 Kč	2 335 968 Kč
2025		3,4	204 699 Kč	2 131 269 Kč
2026		3,4	204 699 Kč	1 926 570 Kč
2027		3,4	204 699 Kč	1 721 871 Kč
2028		3,4	204 699 Kč	1 517 172 Kč
2029		3,4	204 699 Kč	1 312 473 Kč
2030		3,4	204 699 Kč	1 107 774 Kč
2031		3,4	204 699 Kč	903 075 Kč
2032		3,4	204 699 Kč	698 376 Kč
2033		3,4	204 699 Kč	493 677 Kč
2034		3,4	204 699 Kč	288 978 Kč
2035		3,4	204 699 Kč	84 279 Kč
2036		ZC	84 279 Kč	0 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pozn.: Odpisy jsou počítány dle vztahu (2.9) a sazby platné za rok 2006.

Příloha č. 13 – Účtování případové studie č. 2 – Prodejna s náhradními díly na nákladní automobily z pohledu české legislativy

MD	211 – Pokladna	D
	1a) 7 580 Kč	

MD	221 – Bankovní účty	D
1b) 5 000 000 Kč	4) 3 010 200 Kč	
9) 4 154 254 Kč	5a) 20 900 Kč	
	5b) 19 167 Kč	
	5c) 350 Kč	
	9) 4 154 254 Kč	
	10a) 250 800 Kč	
	10b) 229 038 Kč	
	10c) 4 200 Kč	

MD	042 – Pořízení DHM	D
1a) 7 580 Kč	3) 2 529 580 Kč	
2a) 2 529 580 Kč	8) 3 490 970 Kč	
7a) 3 490 970 Kč		

MD	461 – Bankovní úvěry	D
5a) 20 900 Kč	1b) 5 000 000 Kč	
10a) 250 800 Kč		

MD	343 – Daň z přidané hodnoty	D
2b) 480 620 Kč		
7b) 663 284 Kč		

MD	321 – Závazky z obchodních vztahů	D
4) 3 010 200 Kč	2c) 3 010 200 Kč	
9) 4 154 254 Kč	7c) 4 154 254 Kč	

MD	562 – Úroky	D
5b) 19 167 Kč		
10b) 229 038 Kč		

MD	568 – Ostatní finanční náklady	D
5c) 350 Kč		
10c) 4 200 Kč		

MD	021 – Stavby	D
3) 2 529 580 Kč		
8) 3 490 970 Kč		

MD	081 – Oprávky ke stavbám	D
	6) 35 415 Kč	
	11) 204 699 Kč	

MD	551 – Odpisy DHNM	D
6) 35 415 Kč		
11) 204 699 Kč		

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pozn.: Zadání k účetním případům v tabulce 4.8.

**Příloha č. 14 – Výpočet odpisů prodejny s náhradními díly na nákladní automobily
z pohledu IAS/IFRS**

Rovnoměrné (lineární) odpisování			
Rok	Technické zhodnocení	Roční odpis	Zůstatková cena
2006		84 320 Kč	2 445 260 Kč
2007	3 490 970 Kč	200 685 Kč	5 819 865 Kč
2008		200 685 Kč	5 619 180 Kč
2009		200 685 Kč	5 418 495 Kč
2010		200 685 Kč	5 217 810 Kč
2011		200 685 Kč	5 017 125 Kč
2012		200 685 Kč	4 816 440 Kč
2013		200 685 Kč	4 615 755 Kč
2014		200 685 Kč	4 415 070 Kč
2015		200 685 Kč	4 214 385 Kč
2016		200 685 Kč	4 013 700 Kč
2017		200 685 Kč	3 813 015 Kč
2018		200 685 Kč	3 612 330 Kč
2019		200 685 Kč	3 411 645 Kč
2020		200 685 Kč	3 210 960 Kč
2021		200 685 Kč	3 010 275 Kč
2022		200 685 Kč	2 809 590 Kč
2023		200 685 Kč	2 608 905 Kč
2024		200 685 Kč	2 408 220 Kč
2025		200 685 Kč	2 207 535 Kč
2026		200 685 Kč	2 006 850 Kč
2027		200 685 Kč	1 806 165 Kč
2028		200 685 Kč	1 605 480 Kč
2029		200 685 Kč	1 404 795 Kč
2030		200 685 Kč	1 204 110 Kč
2031		200 685 Kč	1 003 425 Kč
2032		200 685 Kč	802 740 Kč
2033		200 685 Kč	602 055 Kč
2034		200 685 Kč	401 370 Kč
2035		200 685 Kč	200 685 Kč
2036		200 685 Kč	0 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pozn.: Odpisy jsou počítány dle vztahu (3.1), $n = 30$.

Příloha č. 15 – Účtování případové studie č. 2 – Prodejna s náhradními díly na nákladní automobily z pohledu IAS/IFRS

MD	POKL – Pokladna	D
	1a) 7 580 Kč	

MD	BÚ – Bankovní účty	D
1b) 5 000 000 Kč	3) 3 010 200 Kč 4a) 20 900 Kč 4b) 19 167 Kč 4c) 350 Kč 7) 4 154 254 Kč 8a) 250 800 Kč 8b) 229 038 Kč 8c) 4 200 Kč	

MD	DA – Dlouhodobá aktiva	D
1a) 7 580 Kč 2a) 2 529 580 Kč 6a) 3 490 970 Kč	3) 2 529 580 Kč 8) 3 490 970 Kč	

ZÁV.2 – Závazky vůči hypoteční bance		
MD		D
4a) 20 900 Kč 8a) 250 800 Kč	1b) 5 000 000 Kč	

MD	ZÁV.3 – Závazek vůči FÚ	D
2b) 480 620 Kč 6b) 663 284 Kč		

ZÁV.1 – Závazky z obchodních vztahů		
MD		D
3) 3 010 200 Kč 7) 4 154 254 Kč	2c) 3 010 200 Kč 6c) 4 154 254 Kč	

MD	VN – Výpůjční náklady	D
4b) 19 167 Kč 4c) 350 Kč 8b) 229 038 Kč 8c) 4 200 Kč		

MD	ODP – Odpisy DHNM	D
5) 84 320 Kč 9) 200 685 Kč		

OPR – Oprávky ke stavbám		
MD		D
	5) 84 320 Kč 9) 200 685 Kč	

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pozn.: Zadání k účetním případům v tabulce 4.10.